

*Steuerliche Beihilfemaßnahmen
beim grenzüberschreitenden Warenverkehr
auf dem Gemeinsamen Markt*

Ihre Behandlung nach dem Recht des EWG-Vertrages

*Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
der Rechts-und Staatswissenschaftlichen Fakultät
der Albert-Ludwigs-Universität zu Freiburg im Breisgau*

*vorgelegt von
Wilhelm Köllges
aus Rheydt*

1965

*Steuerliche Beihilfemaßnahmen
beim grenzüberschreitenden Warenverkehr
auf dem Gemeinsamen Markt*

Ihre Behandlung nach dem Recht des EWG-Vertrages

*Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
der Rechts-und Staatswissenschaftlichen Fakultät
der Albert-Ludwigs-Universität zu Freiburg im Breisgau*

*vorgelegt von
Wilhelm Köllges
aus Rheydt*

1965

Dekan: Prof. Dr. Fritz Rittner
Referent: Prof. Dr. Joseph H. Kaiser
Korreferent: Prof. Dr. Rittner
Tag der mündlichen Prüfung: 5.2.1965



INHALTSÜBERSICHT

	Seite
Einleitung	1
A. Die Steuerpraxis beim grenzüberschreitenden Warenverkehr auf dem Gemeinsamen Markt unter dem Gesichtspunkt steuerlicher Begünstigungen	6
I. Überblick über die generelle steuerliche Belastung der Unternehmen in den sechs Mitgliedstaaten	6
1. Direkte Steuern	8
2. Indirekte Steuern	8
a. Verbrauchssteuern	8
b. Umsatzsteuern	9
II. Grundzüge und Eigenarten der bestehenden Ausgleichsregelungen	10
1. Ausgleichsmaßnahmen für Verbrauchssteuern	13
2. Ausgleichsmaßnahmen für Umsatzsteuern	13
a. Importabgaben	13
b. Rückvergütungen	15
III. Die bestehenden Steuerregelungen unter dem Gesichtspunkt verdeckter Begünstigungen	18
B. Steuerliche Begünstigungen als Beihilfen im Sinne des Art. 92 EWG-Vertrag	20
I. Der Eingriffsbereich des Beihilfeverbotes	20
1. Der Beihilfebegriff des EWG-Vertrages	20
a. Die Abgrenzung des Beihilfebegriffs gegenüber dem der Subvention	21
b. Abgrenzung gegenüber dem Beihilfebegriff des Montanvertrages	24
c. Die Eigenart des EWG-rechtlichen Beihilfebegriffs	33
d. Die übrigen Merkmale des Art. 92	38
II. Die Qualifikation steuerlicher Begünstigungen als verbottene Beihilfen im Sinne des Art. 92	42
1. Die Entwicklung des Ausgleichssystems	43
2. Die Funktion des Ausgleichssystems	44
3. Die Mängel des Ausgleichssystems	47

- II -

4. Begünstigungen durch Ausgleich allein der indirekten Steuern	48
5. Die Begünstigungswirkung der einzelnen Ausgleichsmaßnahmen	52
III. Zusammenfassung	56
C. Das Verhältnis der vertraglichen Beihilferegelung zu den steuerlichen Vorschriften	61
I. Sinn und Zweck der steuerlichen Vorschriften im Zusammenhang des Vertrages	61
1. Die ratio der einzelnen Vorschriften	62
2. Die besondere Bedeutung des Art. 99	64
3. Die Durchsetzbarkeit der steuerlichen Vorschriften	66
II. Sinn und Zweck der Beihilfebestimmungen	68
1. Abgrenzung gegenüber der OEEC-Regelung	68
2. Die Bedeutung der Beihilferegelung im Zusammenhang des Vertrages	69
3. Vergleich mit der Zwecksetzung der steuerlichen Vorschriften	71
4. Unterschiede in der Durchsetzbarkeit beider Regelungen	73
III. Die Abgrenzung des Anwendungsbereichs der steuerlichen Vorschriften gegenüber dem des Beihilfeverbots	73
1. Die Anwendbarkeit des Art. 92 auf steuerliche Tatbestände, die von den Art. 95 ff. nicht erfaßt werden	74
2. Die Anwendbarkeit des Art. 92 auf steuerliche Tatbestände, die der Steuerregelung des Vertrages unterworfen sind	75
a. Abgrenzung unter dem Gesichtspunkt möglicher Kongruenz beider Regelungsbereiche	76
b. Abgrenzung nach der Bedeutung der steuerlichen Vorschriften im Zusammenhang des Vertrages: das Argument des Art. 99	77

- III -

aa. Ausschließlichkeit hinsichtlich des Abbaues der Steuerschranken	77
bb. Effektivität und Ausmaß der Korrektur durch Harmonisierung allein der indirekten Steuern	77
aa' . Teilharmonisierung hinsichtlich der Belastungsunterschiede	80
bb' . Teilharmonisierung der Systeme indirekter Steuern	84
c. Anwendbarkeit des Art. 92 auf Tatbestände, die speziell von den Art. 95 bis 98 erfaßt werden	85
aa. Der Eingriff des Beihilfeverbotes bei zulässigen Tatbeständen	86
bb. Der Eingriff bei Tatbeständen, die bereits nach den Art. 95 bis 98 unzulässig sind	89
3. Umfang und Grenzen der Anwendbarkeit des Beihilfeverbotes gegenüber den steuerlichen Vorschriften	90

D. Zusammenfassende Würdigung	91
-------------------------------	----

Literaturverzeichnis	95
----------------------	----

Digitized by the Internet Archive
in 2026

EINLEITUNG

Die Verwirklichung des Gemeinsamen Marktes löst in steigendem Maße Probleme aus, die den Wettbewerbsregeln des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft¹ entspringen. Die Beseitigung der Zölle und Kontingente reicht nicht aus, um den freien Warenverkehr zu gewährleisten. Mit fortschreitendem Abbau der "traditionellen Barrieren"² zeigen sich die Unterschiede in den sechs Volkswirtschaften immer deutlicher. Steuerdivergenzen und -begünstigungen für einzelne Unternehmen und Branchen werden fühlbarer.³ Die Herbeiführung binnenmarktähnlicher Verhältnisse begegnet dadurch neuen Schwierigkeiten. Binnenmarktähnliche Verhältnisse zu schaffen gehört jedoch zu den Aufgaben der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, die als Wirtschaftsunion in ihrer Zielsetzung über eine bloße Zollunion hinausgeht.

Die Erfüllung dieser Aufgabe erfordert eine fortschreitende Koordination der Wirtschaftspolitik, die Entwicklung einer gemeinsamen Wettbewerbspolitik und in diesem Rahmen die Errichtung einer europäischen Wettbewerbsordnung, die wirksam, einfach und elastisch sein soll.⁴ Diese wird wesentlich davon bestimmt, welche Funktion der Wettbewerb bei der Verwirklichung des Gemeinsamen Marktes einnimmt und welche Wettbewerbsvorstellung im Vertrag ihren Ausdruck gefunden hat.

Es herrscht Einigkeit darüber, dass dem Wettbewerb grundsätzlich die Steuerungsfunktion im Wirtschaftsablauf der Gemeinschaft obliegt.⁵

1) Vertrag vom 25.3.1957, BGBl II S. 766; im weiteren Verlauf Vertrag genannt; Artikel ohne nähere Kennzeichnung sind Artikel des Vertrages.

2) Von der Groeben, WuW 1961/374

3) Kommission in ihrem Memorandum über das Aktionsprogramm der Gemeinschaft für die zweite Stufe, Kap. II, Ziffer 27; vgl. auch Albers in Albers-Weise, a.a.O., S. 132, der an einem Beispiel zeigt, in welcher Weise der Abbau von Zollschränken die Angleichung von Steuern erforderlich macht.

4) J. H. Kaiser, a.a.O., S. 20.

5) für viele andere: Von der Groeben, WuW 61/375, mit Einzelnachweisen.

Einigkeit besteht auch darüber, dass der Vertrag die Forderung nach einem gesunden und lauterem Wettbewerb aufstellt.⁶

Aufgabe einer auf diesen Voraussetzungen beruhenden Wettbewerbsordnung muss die Ausschaltung von Massnahmen der Wirtschafts- und Steuergesetzgebung, von gewissen Verwaltungspraktiken, von Beihilfen und von privaten Marktabreden sein, die in einem offenen Markt die Anpassung der Unternehmen an die Marktlage verhindern oder verzögern. Nur dadurch wird ein auf Leistung beruhender Wettbewerb gewährleistet, auf dessen Steuerungsfunktion vertraut werden kann.

Die Organe der Gemeinschaft haben daher vor allem durch die Neutralisierung "künstlicher" Wettbewerbsfaktoren den grenzüberschreitenden Warenverkehr in einer Weise sicherzustellen, als handle es sich um den Austausch auf einem einheitlichen Binnenmarkt. Der Ausbau der Wettbewerbsordnung muss sich daher zum einen auf die Beseitigung von Wettbewerbsstörungen durch die Unternehmen selbst und zum anderen auf die Eliminierung von Wettbewerbsverfälschungen ausrichten, die auf staatlichen Eingriffen beruhen. Zu den Wettbewerbsbestimmungen des Vertrages, die sich an die Staaten selbst wenden, gehören die Regeln über staatliche Beihilfen (Art. 92 ff.) und die steuerlichen Vorschriften (Art. 95 ff.), die in den Mittelpunkt dieser Untersuchung gestellt werden sollen.

Subventionen sind gelegentlich als "negative Steuern"⁷, Beihilfen als "negative 'künstliche' Kosten"⁸ bezeichnet worden. Tatsächlich besteht ein enger sachlicher Zusammenhang zwischen Beihilfen und Steuern in ihren Wirkungen auf den Wettbewerb, der vor allem dann evident wird,

6) Kommission, 3. Gesamtbericht, 1960, Ziffer 133; wenn von der Groeben - wohl unter Bezugnahme auf die Präambel des Vertrages - von einem "redlichen, auf Leistung beruhenden, rechtlich geordneten Wettbewerb" spricht (in WuW 61/374, unter Hinweis auf den Spaak-Bericht, S. 16), so ist sachlich wohl das gleiche gemeint.

7) Heinig, a.a.O., S. 158

8) Sprung, Finanzarchiv NF Bd. 20, S. 210, der unter "künstlichen Kosten" vor allem Steuern versteht.

wenn staatliche Beihilfen die Form steuerlichen Begünstigungen annehmen.

Beihilfen steuerlicher Art nehmen im Instrumentarium der modernen Wirtschafts- und Finanzpolitik einen wichtigen Platz ein.

Zu Situation in der Bundesrepublik Deutschland sei auf den Subventionsbericht des Bundesfinanzministeriums von 1959⁹, auf die Ausführungen von Bundesfinanzminister Etzel von 1960¹⁰ sowie auf die ins einzelne gehende Übersicht des Bundesfinanzministeriums von 1962¹¹ hingewiesen. Einen Überblick der steuerlichen Begünstigungen in den anderen Mitgliedstaaten gibt der Finanzbericht des Bundesministeriums der Finanzen von 1962 unter dem Titel "Finanzielle und steuerliche Beihilfen in einigen ausländischen Staaten"¹². Es sei ferner auf den Bericht der Kommission über die wirtschaftliche Lage in den Ländern der Gemeinschaft von 1958¹³ sowie auf die Ausführungen der Kommission im dritten und vierten Gesamtbericht über die Tätigkeit der Gemeinschaft¹⁴ verwiesen.

Im Rahmen der genannten Zusammenstellungen steuerlicher Beihilfen wurden die Sachbearbeiter mit einer theoretischen Schwierigkeit konfrontiert: dem Problem der Erfassung von Steuerbegünstigungen als Beihilfen¹⁵. Neben diesem generellen Problem ergibt sich bei der Anwendung des EWG-Vertrages eine weitere Schwierigkeit: das Problem der Behandlung von Beihilfen steuerlicher Art, die einerseits unter das Bei-

9) Bericht betr. Subventionen im Bundeshaushalt vom 28. 7. 59, BT-Drucksache 1229, Kennziffer 8-16.

10) Finanzpolitik in der Hochkonjunktur, in: Bulletin der Bundesregierung, 1960/467(468).

11) Finanzbericht 1962, Abschnitt "Die Entwicklung der finanziellen Hilfen im Bundeshaushalt sowie der Steuer- und Zinsbegünstigungen von 1959 bis 1961", S. 102 ff. (insbes. S. 103 f. und S. 109 - 123).

12) Finanzbericht 1962, S. 186 (190 f.)

13) S. 165 f.

14) 3. Gesamtbericht 1960: Ziffer 148; 4. Gesamtbericht 1961: Ziffer 57.

15) vgl. den Subventionsbericht des BFM (Fußnote 9), Kennziffer 1 und 9; sowie Finanzbericht 1962, S. 190.

hilfeverbot des Art. 92 fallen und andererseits von den steuerlichen Vorschriften der Art. 95 ff. erfasst werden.

Tatbestände steuerlicher Beihilfen sind von der EWG-Kommission wiederholt zum Gegenstand von Untersuchungen und Diskussionen gemacht worden, wobei eine abschliessende Klärung ihrer Behandlung sowie eine genaue Abgrenzung zwischen den Beihilfe- und Steuervorschriften des Vertrages nicht herbeigeführt werden konnte.¹⁶ Die Frage nach der rechtlichen Behandlung steuerlicher Beihilfen wirft ein spezielles Problem auf, das sich aus der Besonderheit des Vertrages ergibt. Vorschriften über Beihilfen und Steuern stehen nebeneinander, obwohl ein- und dieselben Tatbestände von beiden Regelungen erfasst werden können. Da ein ausdrücklicher Hinweis, welche Vorschriften im Falle ihrer Konkurrenz anzuwenden sind, im Vertrage nicht enthalten ist, muss die Frage im Wege der Auslegung beantwortet werden. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass die Wettbewerbsprobleme als einheitlicher Komplex angesehen werden müssen, die nur durch eine aufeinander abgestimmte Verwirklichung aller wettbewerblichen Bestimmungen gelöst werden können.¹⁷

Die Methode erwächst aus der Aufgabenstellung. Da das Ergebnis sowohl von den vertraglichen Vorschriften als auch von den vorgefundenen Wirtschaftstatbeständen bestimmt wird, wird sie vor allem normativ interpretierend, aber auch phänomenologisch betrachtend sein müssen. Erst durch diese Verbindung lassen sich alle Aspekte des Problems erhellen.

Es ist daher mit einer Darstellung der Steuerpraxis beim grenzüberschreitenden Warenverkehr auf dem Gemeinsamen Markt zu beginnen, wobei die Frage steuerlicher Begünstigungen im Mittelpunkt steht. In

16) Kommission, Gesamtberichte Nr. 2, 1959, Ziffer 34; Nr. 3, 1960, Ziffer 148 u. 151; Nr. 4, 1961, Ziffer 57 und "Die erste Stufe des Gemeinsamen Marktes, 1962, Ziffer 49; vgl. ferner Institut "Finanzen und Steuern", Heft Nr. 45, 1962, S. 28 ff.

17) Kommission, bereits im 1. Gesamtbericht, 1958, Ziffer 79

einem zweiten Teil werden diese Tatbestände unter dem Gesichtspunkt verbotener Beihilfen zu würdigen sein. Es handelt sich hier insbesondere um die Frage, welche Steuermassnahmen vom Regelungsbereich der Art. 92 ff. erfasst werden. Einem dritten Teil ist die Klärung des Problems zugewiesen, welche Vorschriften auf diejenigen Tatbestände Anwendung finden, die sowohl von den Steuerregeln als auch von den Beihilfebestimmungen erfasst werden. Hierbei sind die vertraglichen Funktionen beider Regelungskomplexe zu umreissen. Im abschliessenden vierten Teil sind die Einzelergebnisse zusammenzufassen und im Zusammenhang zu würdigen.

A. DIE STEUERPRAXIS BEIM GRENZÜBERSCHREITENDEN WAREN- VERKEHR AUF DEM GEMEINSAMEN MARKT UNTER DEM GE- SICHTSPUNKT STEUERLICHER BEGÜNSTIGUNGEN.

In der Gewährung von Steuerrückvergütungen i. S. des Art. 96 können sich staatliche Beihilfen verbergen, die bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen. Aber auch die Erhebung von Importabgaben (Ausgleichssteuern) i. S. des Art. 95 kann Vorteile für bestimmte Unternehmen mit sich bringen: wenn bei der Einfuhr einer bestimmten Ware von einem Mitgliedstaat eine derart hohe Abgabe erhoben wird, dass die inländischen Unternehmen für ihre Waren hohe Preise erzielen können, ohne einem Konkurrenzdruck durch ausländische Unternehmen ausgesetzt zu sein, so liegt darin für sie ein Marktvorteil. Neben den Rückvergütungen können demnach auch Importabgaben infolge Schutzzollwirkung bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen, wobei es denkbar ist, dass diese Begünstigungen die Form von unzulässigen staatlichen Beihilfen einnehmen.

Ein Überblick über Ausmaß und Eigenart derartiger Begünstigungen läßt sich am zweckmäßigsten durch eine allgemeine Darstellung der bestehenden Ausgleichspraktiken gewinnen. Da die Wirkungen der Ent- und Belastungen von den auszugleichenden Steuerbelastungen mitbestimmt werden, ist von der generellen Belastung der Unternehmen durch Steuern auszugehen.

1. Überblick über die generelle steuerliche Belastung der Unternehmen in den sechs Mitgliedstaaten.

Die Unterschiede in der Struktur der Steuersysteme sind zum Teil beträchtlich. Die direkten Steuern sind in Deutschland, den Niederlanden und Luxemburg von größerer Bedeutung als in den anderen Mitgliedstaaten. Umgekehrt dominieren in Frankreich und insbesondere in Italien die indirekten Abgaben, unter denen in Frankreich die "taxe sur la va-

leur ajoutée" eine überragende Rolle einnimmt, während in Italien die Spezialakzisen den ersten Rang bekleiden.¹⁸

In allen Mitgliedstaaten bestehen im Rahmen der jeweiligen Steuersysteme sowohl für direkte als auch für indirekte Steuern erhebliche Differenzierungen. Das gilt vor allem für Steuertarife und Steuerbefreiungen.¹⁹ In allen Mitgliedstaaten gibt es mannigfaltige Abweichungen von den normalen Steuersätzen. Zum Beispiel stellen die Umsatzsteuern Italiens und Belgiens mit ihren kumulativen Allphasen- bzw. Mehrphasensätzen und Allphasen- bzw. Mehrphasenpauschalierungen praktisch kein einheitliches allgemeines Umsatzsteuersystem dar. Bei Phasenpauschalierungen in Belgien für ca. 30 Warengruppen mit ca. 12 verschiedenen Pauschalsätzen und in Italien für ca. 25 Warengruppen mit ca. 20 verschiedenen Pauschalsätzen kann allenfalls von einem Mischsystem zwischen Umsatz- und Verbrauchssteuern gesprochen werden.²⁰ Aber auch in den anderen Mitgliedstaaten bestehen bei fast allen Steuerarten Ausnahmeregelungen bis hinunter zu einzelnen Waren und äußerst beschränkten Kreisen von Steuerpflichtigen, wobei die Ausnahmen teils durch überhöhte, vor allem aber durch ermäßigte Sätze oder durch Befreiungen charakterisiert werden.²¹ Ebenso wichtig und ebenso zahlreich

18) vgl. Kommission, Bericht des Finanz- und Steuerausschusses (im weiteren Verlauf SFA-Bericht genannt), S. 25 f. Da die Darstellung aller Einzelheiten den gesteckten Rahmen sprengen würde, sei - auch für das folgende - auf die entsprechenden einzelstaatlichen Regelungen sowie auf die nachstehenden Übersichten und Darstellungen in der Literatur verwiesen: SFA-Bericht; Den Boer, a.a.O.; Unice, a.a.O.; Reboud, a.a.O., S. 277 ff.; Masoin-Morselli, a.a.O. (indirekte Steuern); Finanzbericht Nr. 12, S. 103 ff. (indirekte Steuern), S. 173 ff. (Besteuerung der Aktiengesellschaften), S. 273 ff. (Besteuerung der Einzelfirmen und Personengesellschaften); BFM, Informationsdienst Nr. 55, S. 8 und Anlage 3 (Umsatzsteuern); Rädler, Die direkten Steuern..., S. 19 ff. (direkte Steuern).

19) vgl. SFA-Bericht, S. 45

20) BFM, Informationsdienst Nr. 55 (im weiteren Verlauf als Informationsdienst zitiert), S. 10.

21) Als Beispiele für Ausnahmeregelungen mögen die Hinweise auf die unterschiedlichen Tarife und Befreiungen im Finanzbericht Nr. 12 dienen: direkte Steuern: S. 176 - 182 in der Kolonne "Steuertarif" und S. 277; Umsatzsteuern: S. 183 in der Kolonne "Die wichtigsten Steuersätze"

sind die Abweichungen durch unterschiedliche Steuerarten und Besteuerungsgrundlagen, auf die hier nicht eingegangen werden kann.

1. Direkte Steuern

Bei den direkten Steuern bestehen sowohl zwischen den Systemen als auch in der Höhe der Belastungen erhebliche Divergenzen,²² die den internationalen Wettbewerb verfälschen können.²³ Maßnahmen zu ihrem Ausgleich, deren Berechnung mit großen Schwierigkeiten verbunden wäre,²⁴ sind jedoch von keinem Mitgliedstaat festgelegt worden.

2. Indirekte Steuern

a. Verbrauchssteuern

Auch bei den Verbrauchssteuern herrschen mannigfaltige Unterschiede, die im allgemeinen größer und bedenklicher sind als diejenigen bei den generellen Einkommen- und Vermögenssteuern. Auch hier spielen Verschiedenheiten der wirtschaftlichen und sozialen Strukturfaktoren sowie der Effizienz der Steuerverwaltung eine Rolle. Erhebliche Wettbewerbsstörungen würden bei Beibehaltung des Bestimmungslandprinzips jedoch

sowie S. 202 f. (Deutschland), S. 224 f. (Frankreich), S. 237 f. (Belgien) S. 249 f. (Luxemburg), S. 255 f. (Niederlande) und S. 267 f. (Italien), jeweils unter "Steuerbefreiungen" und "Steuertarife"; ferner für Verbrauchs- und Umsatzsteuern S. 114 - 165, jeweils unter "Steuertarif" und "Steuerbefreiungen". vgl. hinsichtlich steuerlicher Begünstigungen insbes. Finanzbericht 1962, S. 190 ff.

22) Neumark weist in "Die budgetären und steuerlichen Aspekte einer wirtschaftlichen Integration", S. 44, auf die wichtigsten Verschiedenheiten der Systeme hin. Sie bestünden vor allem darin, daß in manchen Ländern durch die Verbindung einer allgemeinen Proportionalsteuer mit einer progressiven Übersteuer auf hohe Einkommen eine zweigliedrige Individualsteuer zur Erhebung gelange, während in anderen Ländern sämtliche Einkommen durch eine einheitliche Progressivsteuer belastet würden; ferner werde die allgemeine Einkommensteuer in manchen Ländern durch eine Vermögenssteuer ergänzt, während sie in anderen Ländern fehle; außerdem weiche die namentlich in den letzten Jahren eingeführte Praxis von Differenzierungen, Vergünstigungen usw. stark voneinander ab.

23) vgl. dazu die grundlegenden Ausführungen von Ohlin, in "Besteuerung und Außenhandel", S. 184 f.

24) vgl. Institut "Finanzen und Steuern", Europäische Wirtschaftsgemeinschaft und Steuerpolitik, S. 41.

nicht eintreten,²⁵ da die Konsumtionssteuern als einphasige Steuern erhoben werden und ihr Ausgleich somit trotz der Divergenzen keine außerordentlichen Schwierigkeiten bereitet.²⁶

b) Umsatzsteuern

Infolge ihres generellen Charakters eröffnet die Umsatzsteuer mehr als jede andere Steuer die Möglichkeit zu versteckten protektionistischen Maßnahmen - sei es direkt oder durch Ausgleichsmaßnahmen beim grenzüberschreitenden Warenverkehr.

In einigen Ländern (Deutschland, Luxemburg, Niederlande) wird sie nach einem Mehrphasensystem erhoben, in anderen (Belgien, Italien) nach einem aus Mehrphasensteuer und Phasenpauschalierung kombinierten System und in Frankreich nach dem System der Mehrwertsteuer.

Die generellen Umsatzsteuersätze schwanken zwischen 20 v.H. in Frankreich und 2 v.H. in Luxemburg. In den übrigen Staaten weichen sie weit weniger voneinander ab: 6 v.H. in Belgien, 4 v.H. in Deutschland, 3,3 v.H. in Italien und 5 v.H. in den Niederlanden. Hierbei ist jedoch zu berücksichtigen, daß die Tarife die tatsächliche Belastung einer Ware mit Umsatzsteuern nur in Frankreich annähernd wiedergeben. Infolge der Kumulation liegt sie in den anderen Ländern über den Nominalsätzen.

Erhebliche Unterschiede bestehen ferner in den Bemessungsgrundlagen, in der Freistellung bestimmter Erzeugnisse, in der Begünstigung bestimmter Umsatzphasen, bestimmter Hersteller und Händler sowie in Sonderregelungen für einzelne Warengruppen.

25) vgl. SFA-Bericht, S. 33.

26) Wegen der hohen Steuersätze ergeben sich allerdings im Rahmen des Substitutionswettbewerbs gewisse Probleme, auf die die Kommission in der Begründung ihres Richtlinien-Vorschlages hinweist (BT-Drucks. IV/850, S. 4)

All diese Unterschiede können sich beim grenzüberschreitenden Warenverkehr auswirken und bestimmte Unternehmen gegenüber anderen benachteiligen oder begünstigen.

II. Grundzüge und Eigenarten der bestehenden Ausgleichsregelungen.

Im Zeitpunkt der Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft wurden in allen Mitgliedstaaten bei der Gütereinfuhr außer Zöllen und speziellen Verbrauchssteuern allgemeine Umsatzsteuern in der Form von Ausgleichsabgaben (Importabgaben) oder von Zuschlägen zu den allgemeinen Umsatzsteuersätzen erhoben. Bei der Güterausfuhr erfolgte - abgesehen von der besonderen, inzwischen aufgehobenen Rückerstattung von Soziallasten in Frankreich - außer einer Freistellung der Erzeugnisse von etwaigen Verbrauchssteuern eine Befreiung sowohl der Ausfuhrlieferungen als auch der Vorlieferungen von der Umsatzsteuer.²⁷

Dieses Prinzip wird auch heute noch im Warenverkehr der Mitgliedstaaten untereinander und gegenüber Drittländern angewandt. Innerhalb der durch die steuerlichen Vorschriften des Vertrages abgesteckten Höchstgrenzen konnten die Mitgliedstaaten bis zum sog. Stillhalte-Abkommen vom 21. 6. 1960²⁸ ihre Importbelastungen und Exportentlastungen beliebig ändern. Von der Möglichkeit, die noch vorhandenen Spiel-

27) Informationsdienst, S. 3 f.

Auch hinsichtlich der Ausgleichsmaßnahmen kann lediglich auf die Eigenart der jeweiligen Regelungen, vor allem im Hinblick auf Begünstigungstatbestände, eingegangen werden. Hinweise auf die einzelstaatlichen Gesetzesbestimmungen finden sich im Informationsdienst, Anlage 5 bis 10; allgemeine Übersichten und Darstellungen: International Fiscal Association (IFA), "Le régime Fiscal de l'importation et de l'exportation...", Cahiers, Bd. 47a, Athen 1962; Finanzbericht Nr. 12, S. 204 ff.; Masoin-Morselli, a.a.O., S. 45 f., 88 f., 180 f., 247 f., 307 f.; Informationsdienst, S. 10 ff. und Anlagen 5 bis 10; Lang-Guieu-Vandamme-Rivano-De Jonge, a.a.O., (nur Importabgaben); SFA-Bericht, a.a.O.
Im folgenden wird vor allem auf den SFA-Bericht, auf den Finanzbericht Nr. 12, sowie auf die Darstellungen bei Masoin-Morselli und im Informationsdienst Bezug genommen.

räume nach oben durch Erhöhung der Ent- und Belastungen auszunutzen, machten vor allem die Niederlande und Belgien 1959 und 1960 sowie Italien am 1. 9. 1960 Gebrauch.²⁹

Während Italien seine Erhöhungen 1962 wieder reduzieren mußte, konnte Belgien durch Anhebung der Umsatzsteuersätze ab Mai 1961 in entsprechendem Maße auch die zusätzlichen Umsatzausgleichsteuern anpassen.³⁰

In Deutschland erging am 16. 5. 1963 das Zwölfte Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes³¹, das sich jedoch auf die Änderung der Ausgleichssteuervorschriften beschränkt. Neben einer Senkung der Sätze für bestimmte landwirtschaftliche Erzeugnisse sieht es Erhöhungen für bestimmte Waren aus den Bereichen von Stahl, Textil, Leder, Papier und Zellstoff vor.³² Dem schriftlichen Bericht des Bundestags-Finanzausschusses zum Entwurf des Änderungsgesetzes läßt sich entnehmen, daß man von deutscher Seite eine Bindung des Parlaments an die Konsultationsverpflichtung der Regierung durch das Standstill-Abkommen nicht angenommen hat.³³

Uneinigkeit besteht in der Auslegung des Begriffs "steuertechnische" Änderungen. Diese sollen nach dem Standstill weiter zulässig sein. Hierunter fielen Änderungen, die eine Neutralität gegenüber den Inlandsabgaben herstellen sollen. Insoweit seien sie nicht als wirtschaftspoliti-

28) Im 4. Gesamtbericht der Kommission von 1961, Ziffer 64, wird diese Maßnahme als Ministerratsbeschluß bezeichnet, während das Institut "Finanzen und Steuern" sie als ein Regierungsabkommen qualifiziert (Finanz- und Steuerfragen in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Heft 45, Themen und Stand der Gespräche, Bonn 1962, S. 10). Zur allgemeinen Problematik von Stillhalteverpflichtungen vgl. Bülow, Zur unmittelbaren Wirkung von Stillhalteverpflichtungen im EWG-Vertrag, in: AWD 1963/162 ff.

29) Kommission, 4. Gesamtbericht, 1961, Ziffer 64

30) Informationsdienst, Heft 55, 1962, S. 7

31) BGBl I S. 321

32) 12. UStÄndG, Art. 1 Ziff. 2

33) zu BT-Drucksache IV/1047

sches Lenkungsinstrument anzusehen; nur wirtschaftslenkende Maßnahmen seien aber nach dem Stillhalte-Beschluss unzulässig.³⁴

Trotz des Stillhalte-Beschlusses zeichnen sich somit gewisse Veränderungen innerhalb der Ausgleichsregelungen ab, die Rückschlüsse auf die gespannte Lage des zwischenstaatlichen Wettbewerbs zulassen. Langwierigkeit und Schwierigkeit der Steuerharmonisierung, mögen sie auch sachlich gerechtfertigt sein, tragen nicht unwesentlich dazu bei, daß die Mitgliedstaaten zu eigenen Abhilfen greifen. Daß in Deutschland gewisse Kreise der Meinung sind, die Umsatzausgleichsteuer sei für bestimmte Erzeugnisse immer noch zu niedrig, zeigt der von den Initiatoren des Entwurfes zum 12. Umsatzsteueränderungsgesetz zunächst vorgeschlagene Weg, die Bundesregierung zu einer Erhöhung auf bis zu 10 v. H. zu ermächtigen.³⁵ Inzwischen hat die Bundesregierung dem Bundesrat die bereits angekündigte 14. Umsatzsteuernovelle übermittelt, die eine Erhöhung der Rückvergütungssätze für Wasserfahrzeuge (mit Ausnahme von motorlosen Sportbooten) rückwirkend vom 1. 10. 1962 von 3 v. H. auf 7 v. H. vorsieht.³⁶

Da die Ausgleichsmaßnahmen durch die auszugleichenden Steuerbelastungen mitbestimmt werden, läßt sich ihre Erhöhung auch durch Anhebung der Steuern selbst durchführen. Mit einer Erhöhung der Verbrauchssteuer z. B. für Weine und Schaumweine lassen sich u. U. protektionistische Ziele zugunsten der heimischen Bierproduktion bewirken.³⁷

34) vgl. FAZ v. 19. 6. 1963

35) Schriftlicher Bericht des Bundestags-Finanzausschusses, zu BT-Drucksache IV/1047

36) FAZ v. 11. 6. 1963

37) Es sei an die Erhöhung der Verbrauchssteuern für Branntwein, Weine und Schaumweine in den Benelux-Ländern erinnert, die die Kommission auf ihre indirekte Schutzwirkung für andere Getränke überprüft hat. Sie hat zwar einen Verstoß gegen Art. 95 Abs. 2 verneint, gleichzeitig jedoch angekündigt, daß Maßnahmen zur Lösung dieser Frage sondiert würden (3. Gesamtbericht 1960, Ziff. 169)

Eine weitere Möglichkeit für die Verfolgung protektionistischer Absichten eröffnet Art. 97, der es erlaubt, für bestimmte Waren oder Gruppen von Waren Durchschnittssätze der Ausgleichsmaßnahmen festzulegen. Durch geschickte Gruppierung lassen sich Vorteile für bestimmte Waren erzielen.

In Deutschland fehlt allerdings vorläufig die gesetzliche Grundlage zur Festlegung von Durchschnittssätzen der Ausgleichssteuer, da § 6 Abs. 2 UStG³⁸ und § 18 Abs. 1 Nr. 1 UStG wegen Unvereinbarkeit mit Art. 80 Abs. 1 Satz 1 GG vom Bundesverfassungsgericht für nichtig erklärt wurden.³⁹ Das 12. Umsatzsteueränderungsgesetz vom 16. 5. 1963⁴⁰ hat diesen Rechtszustand unberührt gelassen.

1. Ausgleichsmaßnahmen für Verbrauchssteuern

Unproblematisch sind die Ausgleichsmaßnahmen bei den Verbrauchssteuern, da diese in allen Mitgliedstaaten als Einphasensteuern entweder in der Form von Fabrikationssteuern beim Produzenten oder in der Form von Konsumabgaben beim Endverbraucher erhoben werden. Der Ausgleich geschieht dadurch, daß Ausfuhr Güter grundsätzlich verbrauchssteuerfrei exportiert und Einfuhr Güter entsprechend der inländischen Konsumtionssteuer belastet werden.⁴¹

2. Ausgleichsmaßnahmen für Umsatzsteuern

Schwierigkeiten ergeben sich bei den Ausgleichsmaßnahmen für die Umsatzsteuer, und zwar sowohl hinsichtlich der Importabgaben als auch der Rückvergütungen.

a. Importabgaben

Sie werden nach vier verschiedenen Systemen erhoben. Bemessungsgrundlage ist in allen Mitgliedstaaten in der Regel der Zollwert einschließlich etwaiger Verbrauchssteuern (Rechnungspreis frei Grenze).

38) i. d. F. d. Bekanntmachung v. 1. 9. 1951 (BGBl I S. 791)

39) Beschl. v. 27. 11. 1962, 2 BvL 13/61

40) BGBl I S. 321

41) Von italienischen Sonderregelungen abgesehen; vgl. Informationsdienst, Heft 55, 1962, S. 10

In Frankreich sind davon abweichend Kalkulationssätze aufgestellt, die unter Einbeziehung der Mehrwertsteuer in die Bemessungsgrundlage die allgemeinen Tarifsätze übersteigen. Der Kalkulationssatz für den Normaltarif von 20 v.H. beträgt 25 v.H. des Zollwertes, die Sätze für die ermäßigten Tarife von 6 v.H.⁴² und 10 v.H.⁴³ betragen 6 v.H. und 12 v.H., während sich die Kalkulationssätze für die erhöhten Tarife von 23 v.H. und 25 v.H.⁴⁴ auf 30 v.H. bzw. 33 v.H. des Zollwertes belaufen.⁴⁵

In Luxemburg wird die Einfuhrlieferung mit dem Bruttoerwerbspreis bzw. Bruttowert der Ware einer Importsteuer von 2 v.H. bzw. den Pauschalsätzen von 1 v.H., 2, 5 v.H., 3 v.H.⁴⁶ und 7 v.H. unterworfen.

Auch in Deutschland entspricht die Ausgleichssteuer im wesentlichen der inländischen Umsatzsteuer. Sie wird grundsätzlich mit einem Satz von 4 v.H. des Zollwertes erhoben. Für zahlreiche Waren und Warengruppen gelten ermäßigte Sätze von 1, 5 v.H. und 3 v.H. bzw. ein erhöhter Tarif von 6 v.H. und von 8 v.H.⁴⁷

In Belgien, Italien und den Niederlanden werden die Einfuhrlieferungen grundsätzlich mit dem jeweils für die entsprechenden Inlandsprodukte geltenden Umsatzsteuersätzen erfaßt. Je nach Ware handelt es sich in Belgien und Italien entweder um den Satz für die erste Umsatzphase, dem die kumulativen Belastungen der weiteren inländischen Phasen folgen, oder um Pauschalsätze zur Abgeltung auch der nachfolgenden Phasenbelastungen (mit oder ohne Einzelhandelsumsatz).

Für eine Anzahl von Waren werden Zuschläge zu den generellen Ausgleichssteuern erhoben. In bestimmten Fällen werden diese Zuschläge

42) insbesondere Agrarprodukte; s. Informationsdienst, Anlage 10

43) bestimmte Rohstoffe; s. Informationsdienst, Anlage 10

44) Güter des gehobenen Bedarfs und Luxusgüter: s. Informationsdienst, Heft 55, 1962, Anlage 10

45) Informationsdienst, S. 11 i. V. m. Anlage 10

46) z. B. Kohle; vgl. Finanzbericht Nr. 12, S. 249

47) hauptsächlich für Stahlerzeugnisse, Gewebe und Papier; vgl. Art. 1 Ziff. 2 des 12. UStÄndG.

fällig, wenn es sich um ansonsten umsatzsteuerfreie Erzeugnisse handelt. Sie erreichen eine Höhe von 8 v.H. in Belgien und bis 6, 5 v.H. in Italien und in den Niederlanden; sie entsprechen in den Niederlanden teilweise und in Italien fast ausnahmslos den Sätzen für Rückvergütungen. Sie werden an Hand umfangreicher Warenlisten erhoben.⁴⁸

b. Rückvergütungen

Bei den Kompensationsmaßnahmen für Ausfuhrlieferungen ist nicht nur zwischen verschiedenen Sätzen für verschiedene Waren, sondern außerdem zwischen verschiedenen Stufen der Entlastung zu unterscheiden. Es handelt sich zum einen um die Freistellung (Nichterhebung) von Umsatzsteuern, die ein Erzeugnis zu tragen hätte, würde es im Inland geliefert, und zum anderen um die Entlastung (Rückvergütung) von Umsatzsteuern, mit denen es während der verschiedenen Phasen vorbelastet wurde.

Grundsätzlich wird die unmittelbare Ausfuhrlieferung in allen Mitgliedstaaten von der Umsatzsteuer freigestellt, wobei es unbeachtlich bleibt, ob sie durch Hersteller oder Händler erfolgt.

Bei der Entlastung der Vorumsätze ergeben sich erhebliche Abweichungen zwischen den Mitgliedstaaten, die sich im wesentlichen auf die unterschiedliche Steuersystematik zurückführen lassen. Unproblematisch erscheinen allein die in Frankreich und Luxemburg angewandten Methoden: in Frankreich, weil die Mehrwertsteuer eine völlige Umsatzsteuerentlastung auch der Vorumsätze erlaubt; in Luxemburg, weil grundsätzlich keine Exportvergütung für Vorumsätze gewährt wird.⁴⁹

In Belgien ist zwischen Ausfuhrhändlervergütung und Ausfuhrvergütung zu unterscheiden. Erstere wird bei Lieferung vom Hersteller an

48) vgl. die Einzelaufstellungen bei Lang-Guieu-Rivano-De Jonge-Vandamme, a.a.O. (insges. 745 Seiten!)

49) Nur die Stahlindustrie erhält zur Kompensation der auf die importierten Rohstoffe erhobenen Ausgleichsteuer eine Rückvergütung von 0, 5 v.H.; Informationsdienst, S. 16.

50) vgl. Informationsdienst, S. 13

einen Exporthändler, letztere bei Vorlieferungen an den exportierenden Produzenten gewährt. Der Ausfuhrhändler kann jedoch eine Erstattung für beide Umsatzstufen erlangen, da Inlandslieferungen von Rohstoffen oder Halbfabrikaten an den Hersteller auch dann entlastet werden können, wenn dieser nicht selbst exportiert, sondern im Hinblick auf den Export produziert.⁵⁰

Eine Erstattung von Vorbelastungen der Hilfsstoffe dagegen wird nur dem Exportfabrikanten gewährt. Wegen der zahlreichen Phasenpauschalierungen der belgischen Umsatzsteuer erfolgt in der Regel nur eine einstufige Erstattung. Hersteller- und Händlervergütung selbst werden jedoch nicht pauschal gewährt, erstrecken sich vielmehr auf die effektive Belastung und sind von einer an bestimmte Voraussetzungen geknüpften Genehmigung abhängig.⁵¹

Bemessungsgrundlage für die Entlastungen ist der jeweilige Einkaufspreis. Die von den Transmissions- bzw. Luxussteuern befreiten Inlandsumsätze von Exportwaren unterliegen der Rechnungssteuer (taxe de facture) in Höhe von 0,6 v. H.

In der Bundesrepublik Deutschland ist ebenfalls zwischen Ausfuhrhändler- und Ausfuhrvergütung zu unterscheiden. Weist ein Unternehmer nach, daß er Gegenstände, die er im Inland erworben oder in das Inland eingeführt hatte, ohne Be- oder Verarbeitung ausgeführt hat, so kann ihm auf Antrag ein Betrag vergütet werden, der zum Ausgleich der Steuer bestimmt ist, die auf der Lieferung der Erzeugnisse an ihn oder auf ihrer Einfuhr lastet (Ausfuhrhändlervergütung).⁵² Die Ausfuhrvergütung wird dem Hersteller auf Antrag bis zur Höhe der Steuer gewährt, die durchschnittlich auf den Erzeugnissen ruht, soweit sie nicht

51) Lediglich für einzelne Güter besteht, sofern sie zur Herstellung bestimmter Exporterzeugnisse dienen, eine generelle Umsatzsteuerbefreiung, z. B. für Rohmaterial und Halbfabrikate zum Bau von Lokomotiven, Waggonen, Schiffen, Brücken, Dampfkessel, Dampfmaschinen und sonstigen Investitionsgütern; vgl. Informationsdienst, S. 14.

52) § 16 Abs. 1 UStG i. d. F. d. 9. UStÄndG v. 18. 10. 57 (BGBl I/1743)

schon durch die Ausfuhrhändlervergütung abgegolten ist.⁵³ In bestimmten Fällen können dem Ausfuhrhändler beide Rückvergütungen gewährt werden.

Der Normalsatz der Ausfuhrhändlervergütung beträgt 4 v.H.; daneben bestehen Ermäßigungen von 1 v.H., 1,5 v.H. und 3 v.H.⁵⁴ Die Berechnung erfolgt von 92% des vereinnahmten Entgelts oder vom Einkaufspreis.⁵⁵

Die Pauschalsätze der Ausfuhrvergütung sind je nach Erzeugnis auf 0,5 v.H., 1 v.H., 2 v.H. und 3 v.H. des vereinnahmten Entgelts festgesetzt.⁵⁶

In Italien gelten im Rahmen der kumulativen Mehrphasensteuern Pauschalsätze für die Entlastung der Vorumsätze bei den Herstellern. Bemessungsgrundlage für diese Ausfuhrvergütung ist entweder der Verkaufspreis frei Zollgrenze oder der Listenpreis ab Werk.

Grundsätzlich bestehen vier Tarifsätze, nämlich von 1 v.H., 2 v.H., 3 v.H. und 4 v.H. Für zahlreiche Warengruppen ist der Satz von 4 v.H. auf differenzierte Tarife zwischen 4 v.H. und 6,5 v.H. erhöht worden. Lieferungen an einen Exporthändler sind umsatzsteuerfrei, soweit die Erzeugnisse tatsächlich exportiert werden.

Neben der Freistellung von Exportlieferungen werden auch in den Niederlanden zwei Arten von Rückvergütungen gewährt, die der deutschen Ausfuhrvergütung und Ausfuhrhändlervergütung entsprechen. Beim Export durch den Hersteller werden nach gemeinsamen Listen für Einfuhrabgaben und Ausfuhrvergütungen Pauschalsätze von 0,5 v.H. bis 6,5 v.H. zurückgewährt. Weitere Waren werden nach einer anderen Liste mit Rückerstattungssätzen von 0,001 v.H. bis 6,4 v.H. behandelt.

53) § 16 Abs. 2 UStG i.d.F.d. 9. UStÄndG v. 18.10.57 (BGBl I/1743)

54) § 74 Abs. 2 UStDB i.d.F.d. 8. UStDBÄndVO v. 7.2.57 (BGBl I/6)

55) § 74 Abs. 1 i.V.m. § 73 UStDB

56) § 79 und § 78 Abs. 1 i.d.F.d. 8. UStDB Änd VO

Bei den restlichen, in beiden Listen nicht aufgeführten Waren treten an die Stelle von Pauschalsätzen unterschiedliche Rückerstattungssätze in Prozent der Einkaufspreise von Roh- und Hilfsstoffen,⁵⁷ die der deutschen Ausfuhrvergütung entsprechen. Neben der vorgenannten Vergütung kann dem Exporthändler eine Erstattung der Umsatzsteuer für die Lieferung vom Hersteller gewährt werden, die der deutschen Ausfuhrhändlervergütung entspricht. Wird eine Ware direkt vom Exporthändler ins Ausland geliefert, die von keiner der genannten Listen erfaßt ist, so erhält er als gesamte Rückerstattung den Umsatzsteuerbetrag, der auf der Lieferung Hersteller-Exporthändler ruht sowie eine zusätzliche Pauschalerstattung von 3,5 v. H. des Einkaufspreises.

III. Die bestehenden Steuerregelungen unter dem Gesichtspunkt verdeckter Begünstigungen.

Sowohl die allgemeinen inländischen Belastungen als auch die Ausgleichsmaßnahmen in den einzelnen Mitgliedstaaten stellen ein krauses Gemisch steuerlicher Maßnahmen dar, das schwer zu durchdringen ist.

Diese Vielfalt beruht zum Teil auf bloßer Steuertradition, zum Teil ist sie Ausdruck der unterschiedlichen Wirtschaftsstruktur und -kraft der Staaten sowie verschiedener wirtschafts- und sozialpolitischer Zielsetzungen. Auch die abweichenden soziologischen und psychologischen⁵⁸ Gegebenheiten sind nicht ohne Einfluß.⁵⁹

57) z. B. 7 v. H. für verbrauchte Roh- und Hilfsstoffe, 5 v. H. für verbrauchte feste Brennstoffe, 7,25 v. H. für Elektrizität und Gas, sofern die Lieferungen nicht umsatzsteuerfrei oder -ermäßigt sind.

58) Man denke an die unterschiedliche Steuermentalität in den einzelnen Ländern, die Anlaß zu unterschiedlichen Regelungen gibt, wie der Steuerhinterziehung und -umgehung begegnet werden kann; vgl. dazu die Länderberichte auf dem Wiener Kongreß des Institut International de Finances Publiques, in: "Les distorsions ..", S. 197 ff.

59) vgl. zum Gesamten: A. Spitaler, "Die gegenseitige Annäherung der Steuersysteme ..", S. 208; W. Albers in Albers-Weise, a. a. O., S. 142; Schiffbauer, a. a. O., S. 189; Kommission, 3. Gesamtbericht, Ziffer 166; sowie den SFA-Bericht, S. 8.

Die systematischen und tariflichen Unterschiede sind bei den Ausgleichsmaßnahmen nicht minder groß als bei den direkten und indirekten Steuern. Die zum Teil erheblichen Abweichungen in den Bemessungsgrundlagen, den Befreiungen, Nachlässen und sonstigen Vergünstigungen für bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige verbergen - teilweise recht unverhüllt - die Verfolgung protektionistischer Absichten. Auch aus der mangelnden Übereinstimmung von Ausgleichsmaßnahmen und ausgleichenden Steuern resultieren Begünstigungswirkungen. Verschiedentlich werden die Durchschnittssätze als zweifelhafte Maximalsätze festgelegt.⁶⁰ Es ist unbestritten, daß sie als Deckmantel für protektionistische Maßnahmen dienen können.⁶¹ Die Kommission weist ausdrücklich darauf hin, daß mehrere Mitgliedstaaten in einer für die Errichtung des Gemeinsamen Marktes nachteiligen Weise die Pauschalsätze geändert hätten.⁶²

Trotz der Vielfältigkeit der Maßnahmen und dadurch erschwerter Transparenz läßt sich feststellen, daß der Ausgleich von Steuerlastdifferenzen, da er vielfach Unvollkommenheiten aufweist, eine protektionistische Handhabung nicht ausschließt.⁶³ Nach der hier allein möglichen Gegenüberstellung der Grundzüge und Eigenarten des zwischenstaatlichen Steuerausgleichs muß davon ausgegangen werden, daß sowohl überhöhte als auch zu niedrige Kompensationsmaßnahmen den Wettbewerb auf dem Gemeinsamen Markt beeinflussen. Der Verdacht subventionistischer Praktiken beim grenzüberschreitenden Warenverkehr - vor allem hinsichtlich der mannigfaltigen Abweichungen, Sonderregelungen, Freistellungen und Vergünstigungen für bestimmte Unternehmen und Erzeugnisse - kann nicht ausgeräumt werden.

Die Erfassung der suspekten Tatbestände ist auch bereits eingeleitet worden,⁶⁴ wobei allerdings Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen den

60) Informationsdienst, S. 6.

61) Leleux, a.a.O., S. 40.

62) 3. Gesamtbericht, Ziffer 167.

63) vgl. auch den SFA-Bericht, S. 79.

64) Kommission, 3. Gesamtbericht, Ziffer 148 und 151; sowie "Die

Beihilfebestimmungen und den steuerlichen Vorschriften aufgetreten sind.⁶⁵

B. STEUERLICHE BEGÜNSTIGUNGEN ALS BEIHILFEN IM SINNE DES ART. 92 EWG-VERTRAG

I. Der Eingriffsbereich des Beihilfeverbotes

Die Interpretation des Beihilfeverbotes orientiert sich zum einen am Inhalt des Beihilfebegriffs und zum anderen an der Tragweite der übrigen Merkmale des Verbotstatbestandes, nämlich der Wettbewerbsverfälschung, der Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige sowie der Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten.

1. Der Beihilfebegriff des EWG-Vertrages

Da eine nähere Bestimmung im Vertrag selbst fehlt,⁶⁶ ist sein Inhalt an Hand allgemeiner Auslegungsprinzipien zu ermitteln. Thiesing ist der Auffassung, daß angesichts der zahlreichen Möglichkeiten der Wettbewerbsverfälschung eine alle zu beanstandenden Fälle umfassende Begriffsbestimmung kaum zu finden sein dürfte.⁶⁷ Die Notwendigkeit einer so umfassenden Definition ist aber auch nicht einzusehen. Die vertragliche Regelung unterscheidet ihrem Wortlaut nach zwischen den staatlichen Hilfsmaßnahmen selbst (Beihilfen) und ihren Auswirkungen auf Wettbewerb und Handel. Unter Berücksichtigung dieser Gegenüberstellung lassen sich für die Definition der Beihilfe im Rahmen des Vertrages Grenzen finden.

erste Stufe des Gemeinsamen Marktes", S. 68 f. In ihrem 5. Gesamtbericht von 1962 teilt die Kommission mit, daß eine Zusammenstellung der steuerlichen Beihilfemaßnahmen im Bereich der Umsatzsteuer, die nicht unter die Art. 95 bis 97 fallen, in Bearbeitung sei (Ziff. 52).

65) Institut "Finanzen und Steuern", Finanz- und Steuerfragen in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Themen und Stand der Gespräche, Heft 45, Bonn 1962, S. 29 f.

66) Thiesing in Groeben/Boeckh, Anm. 2 zu Art. 92

67) in Groeben/Boeckh, Anm. 2 zu Art. 92

a) Die Abgrenzung des Beihilfebegriffs gegenüber dem der Subvention

Der Begriff der Beihilfe wird verschiedentlich im Sinne von Subvention verwandt, ohne daß zwischen beiden Begriffen unterschieden wird.⁶⁸ Da ein klar umrissener Beihilfebegriff im Wirtschaftsrecht offenbar fehlt, sei versucht, an Hand des allgemeinen Subventionsbegriffs eine Inhaltsbestimmung vorzunehmen.

Außer im Bereich der Nationalökonomie und der Finanzwissenschaft⁶⁹ ist auch im Bereich des Wirtschaftsverwaltungsrechts eine Begriffsbestimmung der Subvention versucht worden.⁷⁰ Die Ansichten gehen jedoch erheblich auseinander. Sollen auf der einen Seite nur "verlorene Zuschüsse" als Subventionen anzusehen sein,⁷¹ so werden - am anderen Ende der Skala - noch mittelbare Begünstigungen unter den Begriff subsumiert.⁷² Angesichts der Weite des Spielraums⁷³ versucht Strick-

68) vgl. etwa Henze, a.a.O., S. 31; Czernak, NJW 61/1760; Hochbaum, a.a.O., S. 23

69) vgl. hier vor allem die grundlegenden Arbeiten von Zachau-Mengers, a.a.O., sowie von Freudenberg, a.a.O., deren Definitionen fast alle späteren Arbeiten über Subventionen entscheidend beeinflußt haben (dazu Boehme, a.a.O., S. 19 f.).

Gegenüber der sehr weiten Definition von Zachau-Mengers, a.a.O., S. 4: "Subventionen sind Sonderunterstützungen, die über die allgemeine Unterstützung hinausgehen, die die Privatwirtschaft durch die Existenz des Staates überhaupt und durch seine Gesamttätigkeit erfährt", beschränkt Freudenberg, a.a.O., S. 32, den Begriff auf staatliche Leistungen "zu Produktionszwecken".

70) vgl. hierzu Köttgen, Subventionen als Mittel der Verwaltung, DVBl 1953, S. 485 ff.; E.R. Huber, Wirtschaftslenkende Subventionspolitik, in: Wirtschaftsverwaltungsrecht, Bd. II, 1954, § 84 IV, S. 258 ff.; Scheuner, Die staatliche Intervention im Bereich der Wirtschaft, VVDStRL, Heft 11, 1954, S. 1 ff.; Schüle, A., Die staatliche Intervention im Bereich der Wirtschaft, VVDStRL, Heft 11, 1954, S. 75 ff.; Ipsen, Öffentliche Subventionierung Privater, DVBl 1956, S. 481 ff., 498 ff. und 602 ff.; Henze, Verwaltungsrechtliche Probleme der staatlichen Finanzhilfe zugunsten Dritter, Heidelberg 1958; Strickrodt, Das Subventionsthema in der Steuerpolitik unter besonderer Berücksichtigung der Stellung der Landwirtschaft, Berlin 1960

71) so Henze, a.a.O., S. 29

72) so E.R. Huber, a.a.O., S. 261

73) Beispielhaft für die Unsicherheit in der Begriffsbestimmung sind die Ausführungen im Subventionsbericht des Bundesfinanzministers von

rod t⁷⁴ auf der Grundlage des bestehenden verfassungs- und verwaltungsrechtlichen Maßnahmebegriffs einen finanzrechtlich-institutionellen Subventionsbegriff zu bilden. Nach der Erörterung von wirtschaftswissenschaftlichen, finanzpolitischen und haushaltsrechtlichen Subventionsvorstellungen gelangt er zu dem Ergebnis, daß der Subventionstatbestand als "Komplex rechtlich ausgeformter Vorkehrungen des Gesetzgebers, die im Sinne eines besonderen, zeitlich und gegenständlich begrenzten Programms dazu bestimmt sind, durch in finanzieller Hinsicht gekennzeichnete Mittel eine gezielte und nachprüfbare Wirkung in zweckhaft bezeichneten wirtschaftlichen und sozialen Bereichen hervorzurufen", ⁷⁵ zu verstehen ist. Diese Definition ist jedoch so weit, daß sich auch Sonderlasten darunter fassen lassen. Die Abweichungen in der Begriffsbestimmung vergrößern sich, wenn die Vorstellungen in den anderen Mitgliedstaaten beigezogen werden.

Hochbaum hat überzeugend nachgewiesen, daß weder in Deutschland, Frankreich, Belgien und Italien ein einheitlicher Subventionsbegriff besteht, noch daß er von sämtlichen Unionspartnern übereinstimmend definiert wurde. ⁷⁶ Trotz dieser Unklarheiten herrscht jedoch weitgehend Übereinstimmung, daß der Begriff der Beihilfe gegenüber dem der Subvention als der weitere anzusehen ist und den der Subvention mitumfaßt. ⁷⁷

Soll diese Abgrenzung im Verträge Geltung beanspruchen, muß sie durch ihn bestätigt werden.

1959. Dort wird wegen der Mehrdeutigkeit aller Aussagen über "Subventionen" auf die Verwendung dieses Begriffs verzichtet und nur von einer Zusammenstellung "finanzieller Leistungen und Begünstigungen" gesprochen (BT-Drucksache III 1229, Kennziff. 1)

74) a. a. O., S. 64 f.

75) a. a. O., S. 77

76) a. a. O., S. 21 f., insbes. S. 30, mit zahlreichen Nachweisen aus dem deutschen, französischen, belgischen und italienischen Schrifttum.

77) Everling in Wohlfarth-Everling-Glaesner-Sprung, Anm. 1 zu Art. 92; Hochbaum, a. a. O., S. 22.

Außer in Art. 113 Nr. 1 erscheint der Subventionsbegriff innerhalb des Vertrages weder in einer Verbotsnorm noch in einer Ausnahmegvorschrift. Es würde jedoch seiner Zielsetzung, insbesondere seiner durch Art. 3 f geprägten Wettbewerbsordnung zuwiderlaufen, wenn Subventionen jeder Art geduldet oder erlaubt wären. Sie müssen demnach im vertraglichen Beihilfebegriff enthalten sein.

Wenn der Beihilfebegriff als der weitere aufzufassen ist, so müssen außer Subventionen im engeren Sinne noch weitere staatliche Privilegierungen im Vertrag darunter benannt worden sein. Hier sind zwei Untergruppen anzuführen, die mit dem allgemeinen Subventionsbegriff nicht mehr umschrieben werden können: "Beihilfen sozialer Art an einzelne Verbraucher" i.S. des Art. 92 Abs. 2 lit. a und "Beihilfen zur Beseitigung von Schäden, die durch Naturkatastrophen oder sonstige außergewöhnliche Ereignisse entstanden sind" i.S. des Art. 92 Abs. 2 lit. b.

"Beihilfen sozialer Art" werden in der deutschen Rechtsterminologie normalerweise von den Subventionen unterschieden.⁷⁸

Auch die Formulierung im französischen Vertragstext "aides à caractère social" deutet auf den im französischen Rechtsgebrauch üblicherweise verwendeten Begriff "aide sociale"⁷⁹ hin, nicht jedoch auf den der "subvention".

Zwar hat sich der Begriff "Verbrauchersubvention" eingeführt;⁸⁰ darunter sind jedoch mit Preisbindungen verbundene Zuwendungen an die Erzeuger zu Gunsten der Verbraucher bestimmter Waren zu verstehen, die nicht als Subventionen im üblichen Sinne anzusehen sind.^{81 82}

78) vgl. Masoin, "Die öffentlichen Ausgaben", a.a.O., S. 25: "Daß sie (sc. die Subventionen) Produktionsunternehmen vorbehalten sind, scheidet sie von den sozialen Unterstützungen, die dem Verbrauch seitens der Haushaltungen zugute kommen."

79) vgl. Bornecque, Stichwort "aide sociale" in Dalloz, a.a.O., S. 64 ff.

80) vgl. Strickrodt, a.a.O., S. 71

81) Übereinstimmend Freudenberg, a.a.O., S. 21

82) Derartige Beihilfen können dann mit dem Verträge unvereinbar

Auch Beihilfen zur Beseitigung von Katastrophenschäden unterscheiden sich von herkömmlichen Subventionen.

Wenn demnach im Vertrag unter dem Begriff der Beihilfe außer den Tatbeständen der Subvention auch andere staatliche Unterstützungsmaßnahmen gefaßt werden, so ist der vertragliche Beihilfebegriff gegenüber dem der Subvention der weitere. Er kann demnach dem herkömmlichen Subventionsbegriff nicht gleichgestellt werden. Auch ein "Sammelbegriff" aus Subvention und Beihilfe⁸³ wird dem Sinn des Art. 92 nicht gerecht.

Aus der vom Vertrag bestätigten Überordnung des Beihilfebegriffs über den der Subvention läßt sich weiter folgern, daß alle Subventionen im herkömmlichen Sinne als Beihilfen im Sinne des Art. 92 aufzufassen sind. Der Beihilfebegriff läßt sich jedoch nur teilweise mit dem der Subvention erhellen; er umfaßt darüber hinaus weitere staatliche Privilegierungen, die sich qualitativ von Subventionen unterscheiden.

Ein weiterer Ansatzpunkt für die Inhaltsbestimmung des EWG-rechtlichen Beihilfebegriffs ist der Beihilfebegriff des Montanvertrages⁸⁴ in seiner Ausprägung durch die Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften.⁸⁵

b) Abgrenzung gegenüber dem Beihilfebegriff des Montanvertrages

Die einschlägige Bestimmung des Art. 4 c MV lautet:⁸⁶

"Als unvereinbar mit dem gemeinsamen Markt für Kohle und Stahl werden innerhalb der Gemeinschaft gemäß den Bestimmungen dieses Vertrages aufgehoben und untersagt:

.....

sein, wenn sie zwar für die Verbraucher bestimmt sind, aber dennoch den Unternehmen zugutekommen; so auch Hochbaum, a.a.O., S. 179 und Thiesing in: von der Groeben-von Boeckh, a.a.O., Anm. 2 zu Art. 92

83) Hochbaum, a.a.O., S. 23

84) Vertrag über die Gründung der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl v. 18.4.1951, BGBl II S. 447

85) in der Folge: Gerichtshof

86) in der Übersetzung aus dem Französischen

c) von den Staaten bewilligte Subventionen oder Beihilfen oder von ihnen auferlegte Sonderlasten, in welcher Form dies auch immer geschieht;

....."

Im Gegensatz dazu verwenden die Vertragsgeber in Art. 92 unter Vermeidung des Begriffs der Subvention allein den der Beihilfe. Hier ist nicht nur ein Fremdwort ersetzt; in dem nach Art. 248 gleichermaßen verbindlichen französischen Vertragstext ist gleichfalls nicht von "subventions", sondern nur von "aides" die Rede. Für diese Abweichungen ergibt sich weder aus dem Vertrag, noch aus den amtlichen Begründungen und Erläuterungen, noch aus den Stellungnahmen der verschiedenen Regierungskommissionen und Resolutionen der Ministerkonferenzen während der Vertragsvorberatungen eine Begründung.⁸⁷ Diese Veränderung in der Terminologie findet sich auch im italienischen und im niederländischen Vertragstext.⁸⁸

Sofern die Beihilfenvorschriften des EWG-Vertrages den gleichen Rang und die gleiche Funktion innerhalb des Vertrages einnehmen wie das Subventionsverbot innerhalb des Montanvertrages, ließe sich eine Bestimmung des EWG-rechtlichen Beihilfebegriffs unter Beiziehung der für den montanrechtlichen Subventionsbegriff ermittelten Kriterien durchführen. Beide Normenkomplexe unterscheiden sich jedoch in einem wesentlichen Punkt voneinander: nach Art. 4 c Montanvertrag sind alle staatlichen Subventionen und Beihilfen mit dem Gemeinsamen Markt für Kohle und Stahl unvereinbar, während Art. 92 zwischen unvereinbaren, vereinbaren und bedingt vereinbaren Beihilfen unterscheidet, wobei die Unvereinbarkeit nicht wie in Art. 4 c Montanvertrag lapidar festgestellt ist, sondern an die Erfüllung spezifischer Tatbestandsmerkmale ge-

87) Hochbäum, S. 135 unter Verweis (Fußnote 4) auf *Chronique de Politique Etrangère*, Bd. X, 1957, Heft 4 - 6, *Le Marché Commun et l'Euratom*, insbes. Dokument 9 ff., S. 730 ff.; ferner "Der Gemeinsame Markt", Heft 1 der Schriftenreihe zum Handbuch für Europäische Wirtschaft, Baden-Baden/Frankfurt a. M., S. 223 f. insbes. S. 266 f.

88) BGBl II 1957, S. 766

knüpft wird. Die Signifikanz dieser Regelungsunterschiede kann jedoch nur an Hand der Rechtsprechung des Gerichtshofes zu Art. 4 c MV beurteilt werden. Das Gericht hat sich in den verbundenen Rechtssachen 7/54 und 9/54⁸⁹ sowie in der Rechtssache 30/59⁹⁰ mit der Interpretation des Art. 4 c MV befaßt.

Die frühere Entscheidung betrifft die Frage, ob die von der luxemburgischen Ausgleichskasse für feste Brennstoffe erhobene Umlage eine Sonderlast im Sinne des Art. 4 c MV ist.⁹¹ Sie kann daher hier nur soweit angezogen werden, als sie Grundsätze für die generelle Auslegung des Art. 4 c MV aufstellt. Dies geschieht, indem der Gerichtshof davon ausgeht, daß die Bestimmungen des Art. 4 c MV selbständig und ohne weiteres anwendbar sind, wenn sie nicht sonst im Vertrage näher bestimmt sind,⁹² und indem er Art. 2 MV und insbesondere dessen Ziel der rationellsten Verteilung der Erzeugung als Kriterium für die Beurteilung von Maßnahmen i.S. d. Art. 4 c MV einführt.⁹³ Des weiteren bestimmt er den Sondercharakter einer Maßnahme an Hand des Kriteriums der vergleichbaren Lage.⁹⁴ Diese drei Grundsätze nimmt das Gericht bei seiner Beurteilung des Subventions- bzw. Beihilfecharakters der von der deutschen Bundesregierung dem Bergbau gewährten Bergmannsprämie in dem zuletzt genannten Urteil wieder auf, indem es sie durch einige weitere spezielle Kriterien ergänzt.

An Hand des erstgenannten Grundsatzes untersucht der Gerichtshof, ob Art. 67 MV eine Durchführungsvorschrift zu Art. 4 c MV sein könnte,⁹⁵ und kommt zu dem Ergebnis, daß Art. 4 c MV und Art. 67 MV zwei verschiedene Sachbereiche erfassen,⁹⁶ und Art. 4 c MV insoweit nicht abgeschwächt und in seiner Tragweite beschränkt ist. Zum gleichen

89) RsprGH II d 55 ff.

90) RsprGH VII d 3 ff.

91) RsprGH II d 90 ff.

92) RsprGH II d 91

93) RsprGH II d 92

94) RsprGH II d 92

95) RsprGH VII d 44 ff.

96) RsprGH VII d 51

Resultat kommt Generalanwalt Lagrange bei seinen Schlußanträgen in derselben Rechtssache; er geht aber noch darüber hinaus, indem er generell feststellt, daß Buchstabe c des Art. 4 MV nicht, wie die Buchstaben b und d dieses Artikels, in anderen Vorschriften des Vertrages näher bestimmt oder geregelt würde.⁹⁷

Von dieser Auslegung des montanrechtlichen Subventions- und Beihilfeverbots weicht das EWG-rechtliche Beihilfeverbot bereits nach seinem Wortlaut erheblich ab: es knüpft die Unzulässigkeit bestimmter Maßnahmen einerseits an die Erfüllung einer Reihe von einzelnen Merkmalen und andererseits an das Nichteingreifen einer der zahlreichen Ausnahmegestimmungen.

Auch den Grundsatz der rationellsten Verteilung der Erzeugnisse zieht der Gerichtshof bei der Beurteilung des Beihilfecharakters der Bergmannsprämie in Betracht. Er folgert, daß Subventionen oder Beihilfen "schon für sich allein" ein Hindernis für die rationellste Verteilung der Güter auf dem höchsten Leistungsstande seien, da sie es gestatteten, Verkaufspreise festzulegen, die "nicht unmittelbar kostenbestimmt" seien.⁹⁸ Dieses Kriterium könnte dann im EWG-Vertrag Anwendung finden, wenn auch dort das Beihilfeverbot eine unmittelbare Ausprägung der wesentlichen Vertragsziele wäre, und diese Ziele mit denen des Art. 2 MV übereinstimmten. Das liefe auf einen Vergleich des Art. 2 MV mit Art. 2 EWGV hinaus.

Das dritte Kriterium, das der Vergleichbarkeit der Lage, wird vom Gerichtshof im Bergmannsprämien-Urteil nicht ausdrücklich übernommen. Nachdem er festgestellt hat, daß durch die Schichtprämie eine "künstliche Verringerung der buchmäßigen Produktionskosten" der deutschen Kohleindustrie bewirkt wurde, vergleicht er diese mit "denjenigen Kohleindustrien, die ihre gesamte Produktionskosten selbst

97) RsprGH VII d 81

98) RsprGH VII d 43

tragen müssen." Erstere würde gegenüber den letzteren begünstigt und in eine bevorzugte Wettbewerbsstellung versetzt.⁹⁹

Hierbei ist zweierlei bemerkenswert. Zum einen leitet er die Begünstigungswirkung aus dem Vergleich der deutschen Kohleindustrie mit anderen Kohlenindustrien ab, wobei nach dem Zusammenhang nur die Kohleindustrien der anderen Mitgliedstaaten gemeint sein können, die sich offenbar in einer vergleichbaren Lage befinden. Zum anderen setzt der Gerichtshof diese Wirkung in den Zusammenhang des zwischenstaatlichen Wettbewerbs.

Hier handelt es sich um Kriterien, die in den Einzelmerkmalen des Art. 92 näher ausgeführt werden. Dort ist sowohl von Begünstigung, Produktionszweigen, Wettbewerbsverfälschung und zwischenstaatlichem Handel die Rede. Eine entsprechende Auffüllung ist daher hier nicht erforderlich. Die vom Gerichtshof eingeführten Kriterien können aber für die Auslegung dieser Einzelmerkmale herangezogen werden.

Über die Wiederaufnahme der genannten Grundsätze hinaus erarbeitet der Gerichtshof in der Entscheidung über die Bergmannsprämie einige neue Kriterien. Dabei geht er vom gewöhnlichen Sprachgebrauch des Subventions- und Beihilfebegriffs aus. Demnach sei der Begriff der Beihilfe weiter als der der Subvention, da er nicht nur positive Leistungen wie Subventionen selbst umfasse.¹⁰⁰ Das entspricht der oben allgemein getroffenen Abgrenzung zwischen Subvention und Beihilfe.

Weiter führt der Gerichtshof aus, daß der Beihilfebegriff auch Maßnahmen umfaßt, "die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, welche ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat."¹⁰¹ Diesen Beihilfebegriff erhebt er nach Überprüfung an Hand des Art. 2 MV in den Rang eines Rechtsbegriffs.¹⁰² Auch Art. 92 verzichtet ausdrücklich auf

99) RsprGH VII d 56

100) RsprGH VII d 42 f.

101) RsprGH VII d 43

102) RsprGH VII d 44

eine Unterscheidung von positiver Leistung und Belastungsverzicht,¹⁰³ indem er von Beihilfen "gleich welcher Art" spricht, eine Wiederkehr der Formulierung in Art. 4 c MV: "in welcher Form dies auch immer geschieht".

Der Gerichtshof hat im gleichen Urteil einen weiteren wesentlichen Gesichtspunkt für die Beurteilung von Beihilfen herausgestellt. Er untersucht, ob die Schichtprämie ihren Charakter als Beihilfe dadurch einbüßt, daß sie bestimmten, in Art. 2 MV niedergelegten Zielen der Gemeinschaft entspricht, nämlich "Unterbrechungen in der Beschäftigung und tiefgreifende und anhaltende Störungen des Wirtschaftslebens der Mitgliedstaaten zu vermeiden."¹⁰⁴ Diese Kriterien finden innerhalb des EWG-Vertrages ihre Entsprechung in Art. 92 Abs. 3. Nach dem Buchstaben a) dieses Absatzes können als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar angesehen werden Beihilfen zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung von Gebieten, in denen "eine erhebliche Unterbeschäftigung herrscht", und nach dem Buchstaben b) Beihilfen "zur Behebung einer beträchtlichen Störung im Wirtschaftsleben eines Mitgliedstaates". Die Ausführungen des Gerichtshofes können daher nicht zur Ermittlung des EWG-rechtlichen Beihilfebegriffs herangezogen werden, jedoch zur Interpretation des Absatzes 3 von Art. 92.

Schließlich wendet sich der Gerichtshof in seiner Entscheidung der Frage zu, ob die Schichtprämie dadurch ihren Beihilfecharakter verliert, daß die Bundesregierung zum Ausgleich die Erstattung eines Teils der Arbeitgeberbeiträge zur knappschaftlichen Rentenversicherung eingestellt hat. Er verneint die Frage, da das Ausgleichsverfahren nur eine "ungefähre und unbestimmte Relation" zwischen der Beihilfe und der Erhöhung der Belastungsherstelle, welche die Beihilfe ausgleichen soll.¹⁰⁵ Der Gerichtshof deutet zwar an, daß im Falle einer exakt

103) So dem Sinne nach auch Thiesing in Groeben/Boeckh, Anm. 2, zu Art. 92; Everling in Wohlfarth-Everling-Glaesner-Sprung, Anm. 1 zu Art. 92.

104) RsprGH VII d 57

105) RsprGH VII d 60

bemessenen Rückerstattung "im Ergebnis jede wirtschaftliche Auswirkung der Schichtprämie auf den Kohlenbergbau beseitigt worden" wäre, läßt eine Antwort hier jedoch dahinstehen, da ein solcher Sachverhalt nicht vorliege.¹⁰⁶

Generalanwalt Lagrange geht ausführlicher auf diesen Fragenkomplex ein und kommt zu dem Ergebnis, daß es nicht sinnvoll erscheine zu prüfen, ob ein Ausgleich tatsächlich gegeben und ausreichend sei. Eine Beihilfe im Sinne von Art. 4 c MV sei schlechthin untersagt. Es sei schwierig, die Frage zu beantworten, ob eine Gegenmaßnahme "tatsächlich und vollständig gegenüber denselben Rechtssubjekten (den Unternehmen) die Auswirkungen der 'untersagten' Subvention aufhebt." Während dieser Erörterungen und Streitigkeiten bliebe die Beihilfe ihrerseits inzwischen mit ihren Auswirkungen fortbestehen, obwohl sie untersagt sei.¹⁰⁷ Dieser Auffassung ist mit der Begründung zuzustimmen, daß andernfalls die Gefahr der Aushöhlung des Verbotstatbestandes durch den Begriff des Schadensausgleichs droht. Außerdem beseitigt der Umstand, daß die Bergmannsprämie ausgeglichen werden soll, nicht ihre Rechtswidrigkeit. Diese Überlegungen müssen auch für die EWG-rechtliche Beihilfe gelten.

Gewisse Rückschlüsse lassen sich aus dem Verhältnis der Entscheidungsgründe des Gerichtshofes zu den Ausführungen des Generalanwalts Lagrange ziehen. Lagrange nimmt keine strenge Differenzierung zwischen Beihilfe- und Subventionsbegriff vor. Er verwendet den Subventionsbegriff mit dem Inhalt "Subvention oder Beihilfe" und umgrenzt ihn durch vier Kriterien, nämlich dem der vorwiegend wirtschaftlichen Betrachtungsweise, dem der Spezialität, dem des Kreises der letztlich Begünstigten und dem des tatsächlichen Zwecks einer Maßnahme.¹⁰⁸

106) RsprGH VII d 59 f.

107) RsprGH VII d 96

108) RsprGH VII d 85

Der Gerichtshof nimmt diese Kriterien zwar wieder auf, versetzt jedoch die Akzente, da er zwischen Subventionen und Beihilfen stärker differenziert. Während er sich bei beiden Begriffen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bedient, indem er auf die wesentliche Ziele des Art. 2 MV abhebt und auch bei beiden Begriffen auf die Unternehmen als Kreis der letzten Endes Begünstigten abstellt, überträgt er den Gedanken der Finalität einer Maßnahme und den der Spezialität vor allem auf den Beihilfegriff. Beihilfen seien in stärkerem Maße als Subventionen zweckbetont, da sie "speziell als Mittel zur Verfolgung bestimmter Zwecke angesehen werden, die in der Regel nicht ohne fremde Hilfe erreicht werden könnten."¹⁰⁹ Der Gedanke der Spezialität kehrt wieder in der Formulierung, daß der Beihilfegriff auch Maßnahmen umfasse, die in verschiedener Form die Belastung vermindern, die ein Unternehmen "normalerweise" zu tragen habe.¹¹⁰

Diese Kriterien werden vor allem für die Beurteilung von Steuermaßnahmen von Bedeutung sein, da diese einerseits von einer höchst unterschiedlichen Finalität bestimmt sein können (budgetäre Zwecke, interventionistische Zwecke) und andererseits im Falle von Steuerrückvergütungen, Befreiungen oder Vergünstigungen nicht ohne weiteres als Durchbrechungen der generellen Steuersystematik zu qualifizieren sind.

Zu bemerken ist noch, daß der Gerichtshof - im Gegensatz zum Generalanwalt - nicht auf die EWG-rechtliche Parallelregelung eingeht. Lagrange ist der Ansicht, daß Art. 92 keine dem Art. 4 c MV ähnliche Vorschrift sei. Art. 92 stelle auf Beihilfen ab, welche den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, und verbinde damit beide Begriffe. Dies gerade sei aber nicht der Inhalt von Art. 4 c MV,¹¹¹ denn Beihilfen i. S. d. Art. 4 c MV seien mit den Grundsätzen des gemeinsamen Marktes unvereinbar, ohne daß es erforderlich wäre, nach-

109) RsprGH VII d 43

110) RsprGH VII d 43

111) RsprGH VII d 94

zuweisen oder auch nur nachzuprüfen, ob eine Wettbewerbsverfälschung gegeben sei.¹¹²

Demgegenüber ist Reuter allerdings der Auffassung, daß gerade die Absicht der Wettbewerbsverfälschung zum Inhalt des montanrechtlichen Beihilfebegriffs gehöre, denn der Gesichtspunkt der Spezialität genüge allein nicht. Die Kompetenz der Mitgliedstaaten zum Erlaß von Vorschriften innerhalb der ihnen vorbehaltenen Bereiche könne, auch wenn diese Vorschriften spezielle Befreiungen und Sonderlasten für die Montanindustrie mit sich brächten, nicht verneint werden.¹¹³

Lagrange will hier im Gegensatz zu Reuter mit dem Kriterium des tatsächlichen Zwecks einer Maßnahme Abhilfe schaffen.¹¹⁴

Der Gerichtshof beschäftigt sich mit dieser Frage nur indirekt. Er beschränkt sich nämlich bei der Feststellung, daß Subventionen und Beihilfen mit dem gemeinsamen Markt unvereinbar sind, auf das Argument des Art. 2 MV, und zieht Art. 5 Abs. 2 Unterabsatz 3 MV, der die "Schaffung, Aufrechterhaltung und Beachtung normaler Wettbewerbsbedingungen" fordert, lediglich zur Bestätigung des gefundenen Ergebnisses heran.¹¹⁵ Das bedeutet mit anderen Worten: nicht weil Beihilfen den Wettbewerb verfälschen, sind sie mit dem gemeinsamen Markt unvereinbar, sondern weil sie die Produktionskosten verfälschen, können sie den Wettbewerb beeinträchtigen. Insoweit folgt der Gerichtshof der Auffassung Lagranges.¹¹⁶

Mit der Feststellung, daß eine staatliche Maßnahme nach dem Montanvertrag als Beihilfe unzulässig ist, wird somit noch nichts darüber ausgesagt, ob sie nach EWG-Recht verboten wäre; denn Art. 92 Abs. 1 for-

112) RsprGH VII d 83

113) a. a. O., S. 194 f.

114) RsprGH VII d 86

115) RsprGH VII d 44

116) Wenn demnach später der Gerichtshof ausführt, daß die begünstigte Kohleindustrie durch Verringerung der Produktionskosten in eine bevorzugte Wettbewerbsstellung versetzt wird, so kann darin lediglich ein obiter dictum erblickt werden.

dert ausdrücklich, daß sie den Wettbewerb verfälschen muß oder zu verfälschen droht.

Neuartig gegenüber der montanrechtlichen Regelung ist aber nicht nur dieses Erfordernis, sondern auch das der Handelsbeeinträchtigung. Abweichend ist auch die große Anzahl von Sondervorschriften und Ausnahmegestimmungen, die die unterschiedliche Methodik der EWG-rechtlichen Beihilferegelung erkennen lassen, und die im Ergebnis die in einem alle Produktionsbereiche umfassenden Markt notwendige Elastizität der Handhabung gewährleisten.¹¹⁷

Diese Abweichung mag im Hinblick auf eine einheitliche Beihilfepolitik der Gemeinschaft nicht ganz befriedigend erscheinen, läßt sich aber nach der Rechtssprechung des Gerichtshofes nicht umgehen.

Dem Umstand, daß Beihilfen im Kohle- und Stahlsektor einem strengeren Maßstab unterworfen sind als in den übrigen Bereichen, ist bei der Behandlung von Beihilfen steuerlicher Art besonders Rechnung zu tragen.

c) Die Eigenart des EWG-rechtlichen Beihilfebegriffs

Nach allem kommen aus dem Kreis der vom Gerichtshof eingeführten Kriterien die beiden folgenden für die Beurteilung von EWG-rechtlichen Beihilfen in Betracht: das Kriterium der vorwiegend wirtschaftlichen Betrachtungsweise und das des tatsächlichen Zwecks einer Maßnahme. Sie sind jedoch für den EWG-Bereich genauer zu spezifizieren. Lagrange bringt das Merkmal des Maßnahmezwecks nur deshalb "ins Spiel", weil das Element der Spezialität nicht genüge. Hier ließe sich für das EWG-Recht auf das Merkmal der Wettbewerbswirksamkeit verweisen, daß das des Maßnahmezwecks erübrigen könnte.

117) vgl. etwa Thiesing in Groeben/Boeckh, Anm. 9 zu Art. 92.

Der Gerichtshof leitet die Zweckbestimmtheit der Beihilfe nach "dem gewöhnlichen Sprachgebrauch" ab.¹¹⁸ Indem er formuliert, daß Beihilfen "speziell zur Verfolgung bestimmter Ziele angesehen werden, die in der Regel nicht ohne fremde Hilfe erreicht werden können,"¹¹⁹ gibt er zu erkennen, daß dieses Kriterium als wesentliches Begriffsmerkmal angesehen werden muß.

Von welcher Art aber muß die Zwecksetzung einer Maßnahme sein, damit sie als Beihilfe charakterisiert werden kann? Innerhalb des Montanvertrages steht sie in unmittelbarem Zusammenhang mit der vom Gerichtshof angewandten wirtschaftlichen Betrachtungsweise, die sich an Art. 2 MV orientiert. Danach genügt, daß sich eine staatliche Maßnahme de facto auf das Verhältnis Produktionskosten - Verkaufspreis auswirkt. Beihilfen gestatten es, Verkaufspreise festzulegen, die nicht unmittelbar kostenbestimmt sind. Sie sind unzulässig, wenn sie eine solche Festlegung bezwecken.

Von dieser Zwecksetzung geht der Gerichtshof aus, wenn er prüft, ob eine Maßnahme als Beihilfe deshalb ausscheidet, weil sie trotz begünstigender Wirkung zur Verwirklichung der in Art. 2 genannten Ziele beiträgt.¹²⁰ Läßt sich das Kriterium in dieser Form für den Beihilfegriff des Art. 92 übernehmen? Ob die wirtschaftliche Betrachtungsweise hier zum richtigen Ergebnis führt, hängt davon ab, ob das Verhältnis des Art. 92 zu Art. 2 EWGV dem des Art. 4 c zu Art. 2 MV entspricht, wobei noch offenbleibt, ob die in Art. 2 MV niedergelegten Ziele mit denen des Art. 2 EWGV in jeder Hinsicht übereinstimmen. Nach der vom Gerichtshof eingeschlagenen Methode besteht zwischen Art. 4 c MV und Art. 2 MV eine unmittelbare Verbindung. Die wesentliche Zielsetzung des Montanvertrages hat als Kriterium für die Beurteilung bestimmter Maßnahmen in Art. 4 c MV Eingang gefunden. Hierfür spricht auch, daß Art. 4 c neben einer selbständigen Wettbewerbs-

118) RsprGH VII d 42 f.

119) RsprGH VII d 43

120) RsprGH VII d 57

vorschrift (Art. 5 Abs. 2 Unterabs. 3 MV) dem ersten, grundlegenden Titel des Vertrages zugewiesen ist, dem auch Art. 2 MV zugehört.

Art. 92 hingegen hat seinen Platz nicht neben, sondern unter den Wettbewerbsregeln des Vertrages, die ihrerseits keine direkte Ausprägung des Art. 2 EWGV sind, sondern eine Konkretisierung des Art. 3 f EWGV. Art. 3 f steht zwar seinerseits in unmittelbarer Verbindung zu Art. 2 EWGV, da er einem Prinzip Rechnung trägt, das der Verwirklichung der grundlegenden Ziele dient, nämlich dem der Wettbewerbsneutralität des zwischenstaatlichen Handels. Dieses Prinzip unterscheidet sich jedoch von der rein wirtschaftlichen Betrachtungsweise, als es nicht nur auf die rationellste Verteilung der Produkte bei höchstem Leistungsstand abhebt, sondern in gleicher Weise die Chancengleichheit der Unternehmen im Wettbewerb auf dem Gemeinsamen Markt gewährleistet.

Höhere Marktchancen eines Unternehmens müssen nämlich nicht notwendig aus der künstlichen Kostenaufbesserung seiner eigenen Erzeugnisse resultieren, sie können sich auch aus staatlichen Maßnahmen ergeben, die die Kostenstruktur der konkurrierenden Erzeugnisse verschlechtert. Eine hohe Importabgabe z.B. kann die einheimischen Unternehmen durch Schutzzollwirkung begünstigen.

Eine solche Maßnahme kann aber nach der rein wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Gerichtshofes nicht mehr unter den Beihilfiebegriff fallen, da sie keinen Eingriff in die Kostenstruktur des begünstigten Unternehmens enthält. Sie stellt weder eine Befreiung von normalerweise zu tragenden Lasten dar, noch wird durch sie "ein Teil der Produktionskosten von anderen Außenstehenden als den Käufern oder Verbrauchern aufgebracht."¹²¹ Das Kriterium des Maßnahmezwecks kann daher nicht unmittelbar aus dem Montanvertrag übernommen werden, sondern bedarf einer Anpassung an die besonderen Gegebenheiten des EWG-Rechts. Unter dem Gesichtspunkt der Wettbewerbsneutralität

121) RsprGH VII d 44

genügt es für die Annahme einer Beihilfe im Sinne des Art. 92 bereits, wenn eine staatliche Maßnahme von dem Zweck getragen wird, die Wettbewerbsstellung der Unternehmen auf dem Markt zu verbessern, d.h. sie gegenüber anderen wettbewerbsmäßig zu begünstigen; denn für die Beurteilung der Wettbewerbsstellung eines Unternehmens ist ein Vergleich mit der der konkurrierenden Anbieter erforderlich. Damit enthält sich das dem EWG-rechtlichen Beihilfebegriff zugrundeliegende Diskriminierungsverbot, wobei durch den Begriff des Wettbewerbs der Kreis der zu vergleichenden Unternehmen auf die miteinander konkurrierenden beschränkt wird. Diese Beschränkung nimmt auch der Gerichtshof vor, indem er z.B. die Wettbewerbsstellung der deutschen Kohleindustrie mit der anderer Kohleindustrien vergleicht.¹²²

Die Frage, ob das dem Beihilfeverbot zugrundeliegende Diskriminierungsverbot eine Ausprägung des Art. 7 ist, oder ob es darüberhinaus auch Diskriminierungen ohne Rücksicht auf die Staatsangehörigkeit erfaßt, beantwortet sich aus dem Wortlaut des Art. 92. Danach sind nur solche Beihilfen verboten, die den zwischenstaatlichen Handel beeinträchtigen. Das impliziert notwendigerweise, daß nur Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten verglichen werden können.

Der Gerichtshof hat sich bereits in mehreren Entscheidungen mit dem Problem der Diskriminierung im Bereich des Wettbewerbs beschäftigt.¹²³ Mit der Frage der Ungleichheit in den Wettbewerbsbedingungen setzt er sich in der bereits genannten Entscheidung über die luxemburgische Ausgleichskasse für feste Brennstoffe auseinander. Er kommt dort zu dem Ergebnis, daß das Fortbestehen von Ungleichheiten bei den Wettbewerbsbedingungen, ohne daß dies eine im Montanvertrag verbottene Diskriminierung mit sich bringe, eine notwendige und unvermeidbare Folge der im Verträge nur teilweise verwirklichten Integration sei.¹²⁴ Für diese Auffassung ist jedoch im EWG-Vertrag kein Raum

122) RsprGH VII d 56

123) vgl. etwa RsprGH I d 23 f., 34 u. 111; RsprGH II d 96; RsprGH III d 40 f. u. 45 f.; RsprGH VIII d 691 ff.

124) RsprGH II d 96

mehr. Die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft stellt zwar auch keine Vollintegration dar, die der Integrationsform der EGKS diametral gegenüberstünde. Die Wirtschaftspolitik bleibt den Mitgliedstaaten vorbehalten, auch wenn sie nach Art. 105 Ziff. 1 zu koordinieren ist. Die Integration in der EWG umfaßt jedoch alle Wirtschaftsbereiche und nicht nur den Kohle- und Stahlsektor, so daß die besonderen Probleme, die sich aus dem Hineinspielen einer allgemeinen Wirtschaftspolitik (Art. 26 MV) in einen Wirtschaftssonderbereich ergeben, weggefallen sind. Der EWG-Vertrag sieht gerade den Wettbewerb als einen besonderen Integrationsfaktor an, was er in Art. 3 f zum Ausdruck bringt. Diese Vorschrift stellt mit ihrer Forderung nach Wettbewerbsneutralität gegenüber der Forderung des Art. 5 Abs. 2 Unterabs. 3 MV nach einem "normalen Wettbewerb" einen echten Fortschritt dar. Diese erhöhten Anforderungen an die Gleichheit der Wettbewerbsbedingungen haben auch in Art. 92 als einer Wettbewerbsvorschrift ihren Niederschlag gefunden.

Ein anderes, in der gleichen Entscheidung vom Gerichtshof berücksichtigtes Kriterium, das des nicht nur geringfügigen Einflusses auf die Wettbewerbsbedingungen,¹²⁵ kann allerdings wegen seiner allgemeinen Tragweite auf den EWG-Bereich übertragen werden.

Es ist somit klargestellt, daß eine Beihilfe sich sowohl quantitativ als auch qualitativ von allen staatlichen Maßnahmen unterscheidet, die zufällig oder als Nebenwirkung Vorteile für die Adressaten dieser Maßnahmen mit sich bringen.

Als Beihilfe im Sinne des Art. 92 muß jede staatliche Hilfsmaßnahme angesehen werden, die die Begünstigung von Unternehmen in ihrer Position auf dem Gemeinsamen Markt bezweckt.

Dieses Element der Finalität, das seinen Inhalt aus der wettbewerbliehen Diskriminierung bezieht, ergibt sich nicht aus dem Wortlaut der Beihilferegelung, jedoch aus seinem Sinn und Zweck im Zusammenhang des Vertrages.

¹²⁵) RsprGH II d 97

Es wird von besonderer Bedeutung bei der Beurteilung von Steuermaßnahmen sein, da die Besteuerung der Unternehmen, die traditionsgemäß budgetären Zwecken dient, unter den besonderen Gegebenheiten des Gemeinsamen Marktes mit fortschreitendem Zollabbau in ihrer Ausgestaltung nebenher zu solchen Zwecken bestimmt sein kann, die das Funktionieren des Marktes erheblich behindern.

d) Die übrigen Merkmale des Art. 92

Befaßte sich der vorausgehende Abschnitt mit denjenigen Merkmalen, die die damit behafteten staatlichen Hilfsmaßnahmen generell dem Eingriffsbereich der Beihilferegelung unterwerfen, wie insbesondere auch dem Art. 93 Abs. 2 und der Unterrichtungspflicht des Art. 93 Abs. 3, so ist hier die Tragweite der übrigen Einzelvoraussetzungen des Art. 92 Abs. 1 zu umreißen, soweit dies nicht bereits geschehen ist.

Diese Voraussetzungen knüpfen an bestimmte Auswirkungen von Beihilfen an. Treffen sie bei einer Beihilfe zusammen, so ist sie mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit keine Sondervorschrift eingreift. Trotz Eingreifens einer Ausnahmebestimmung kann sie dennoch unvereinbar sein, wenn sie nach Art. 93 Abs. 2 mißbräuchlich angewandt wird.

Es genügt daher weder die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige allein, noch die Wettbewerbsverfälschung oder die Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels.

Aus der Qualifikation der Beihilfевorschriften als Wettbewerbsregeln folgt zum einen, daß das Merkmal der Wettbewerbsverfälschung im Zusammenhang der Bestimmung eine zentrale Stellung einnimmt, und zum anderen, daß die übrigen Merkmale vorwiegend unter dem Gesichtspunkt des Wettbewerbs auszulegen und anzuwenden sind.

Was unter einer Wettbewerbsverfälschung zu verstehen ist, wurde bereits angedeutet. Die Beeinträchtigung der Chancengleichheit auf dem

Markt erfolgt, von bestimmten, bereits erwähnten Ausnahmen abgesehen, durch staatliche Maßnahmen, die eine Verringerung der Gesamtproduktivität durch Veränderung der vorgegebenen Leistungsfaktoren der Unternehmen mit sich bringen.¹²⁶ Durch die Eliminierung von Wettbewerbsverfälschungen werden demnach sowohl die Interessen der konkurrierenden Unternehmen als auch die Interessen der Gemeinschaft an einer allgemeinen Ausweitung der Produktivität wahrgenommen. Beiden Gesichtspunkten ist daher bei der Beurteilung der Wettbewerbswirkung einer Beihilfe Rechnung zu tragen. Sie ist sowohl auf ihren diskriminierenden Charakter als auch auf ihren produktivitätshemmenden Effekt hin zu untersuchen. Hierbei kommt jedoch dem Element der Diskriminierung der Primat zu, da nicht jede künstliche Veränderung des Verhältnisses Verkaufspreis - Produktionskosten im Wettbewerb fühlbar wird, während jede Wettbewerbsdiskriminierung von Seiten der Staaten künstliche Maßnahmen voraussetzt. Es kann daher Haller nicht gefolgt werden, wenn er bei der Frage der Zulässigkeit von Subventionierungsmaßnahmen, auch im Bereich des Steuerrechts, allein auf die Abweichung der Güterpreise von den Produktionskosten abstellt.¹²⁷ Die rein wirtschaftliche Betrachtungsweise wird dem Art. 92 nicht gerecht. Die von Haller für zulässig erachteten Umstellungs-, Anlauf, und Rationalisierungssubventionen¹²⁸ beispielsweise können durchaus eine diskriminierende Wirkung ausüben, die sie mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar macht.

Nun werden nach Art. 92 nicht alle diskriminierenden Beihilfen untersagt, sondern nur diejenigen, die bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen, und die den zwischenstaatlichen Handel beeinträchtigen.

126) vgl. auch die Definitionen bei Von der Groeben, WuW 1961/381 und Zeitler, WuW 63/479, die sinngemäß der hier versuchten Bestimmung entsprechen.

127) Haller, Probleme der Harmonisierung der Finanz- und Steuerpolitik im Gemeinsamen Markt, in: Wirtschafts- und Finanzpolitik im Gemeinsamen Markt, Hannover 1963, S. 66 und 77

128) *ibid.*, S. 66

Aus dem Schutz allein des zwischenstaatlichen Handels folgt, daß die Diskriminierung zwischen Unternehmen und Produktionszweigen verschiedener Mitgliedstaaten erfolgen muß.

Ein Element des Begriffs der Wettbewerbsverfälschung selbst ist das Erfordernis der Begünstigung "bestimmter" Unternehmen oder Produktionszweige. Dieses Kriterium entspricht dem vom Gerichtshof eingeführten Gesichtspunkt der Spezialität. Es trägt dem Umstande Rechnung, daß nur spezifische Wettbewerbswirkungen schädlich sind. Globale Maßnahmen, die einen nicht näher zu umgrenzenden Kreis von Unternehmen betreffen, bleiben in ihren Wettbewerbseffekten diffus.

Aus der Wendung "durch Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige" folgt weiter, daß eine Beihilfe nicht unbedingt den Unternehmen selbst gewährt sein muß. Es genügt, wenn sie ihnen in irgendeiner Form letzten Endes zugutekommt.

Die Alternative "Unternehmen oder Produktionszweige" läßt erkennen, daß die Vertragsstaaten weder an den wirtschaftsrechtlichen noch an den steuertechnischen Unternehmensbegriff anknüpfen wollten, sondern eine Umgrenzung der vergleichbaren Produktionen beabsichtigten. Dies findet seine Bestätigung aus dem Begriff des Wettbewerbs. Bei der Ermittlung einer Wettbewerbsverfälschung kommt es allein darauf an, ob sich vergleichbare, miteinander konkurrierende Erzeugnisse gegenüberstehen, nicht jedoch auf die Rechtsform der sie erzeugenden Betriebe oder Branchen. Die Begünstigung allein von Erzeugnissen zu fordern, hätte jedoch nicht genügt, da diese als Verbrauchersubvention nur den Käufern und Konsumenten hätte zugutekommen können. Beihilfen sozialer Art an einzelne Verbraucher sind aber nach Art. 92 Abs. 2 lit. a mit dem Gemeinsamen Markt nicht unvereinbar. Es war daher erforderlich, außer den Erzeugnissen auch den Kreis der letztlich Begünstigten zu umschreiben. Dieser kann aus einem Unternehmen, mehreren oder einer gesamten Branche bestehen, wobei es nicht auf die Rechtsform ankommt, sondern lediglich auf die Abgrenzung gegenüber der Verbrauchersphäre.

Der Verweis Everlings auf den Unternehmensbegriff des Art. 85 Abs. 1¹²⁹ geht daher fehl, denn die Erfassung von Unternehmensvereinbarungen setzt notwendigerweise die rechtliche Umgrenzung der Unternehmen als Rechtsträger solcher Vereinbarungen voraus.¹³⁰

Da es nur auf die Marktstellung ankommt, können auch Regiebetriebe der öffentlichen Hand als Unternehmen im Sinne des Art. 92 angesehen werden.¹³¹ Aus dem Attribut Produktions"zweige" ergibt sich, daß nicht nur die eigentlichen Produktionsstufen betroffen sein müssen, sondern daß eine Begünstigung auch der Handelsstufen desselben Wirtschaftszweiges bereits den Anforderungen des Art. 92 genügt.¹³²

Aus dem Charakter der Vorschrift als Wettbewerbsregel folgt weiter, daß der "Handel" als nicht speziell geschütztes Rechtsgut weit auszulegen ist. Man wird daher nicht nur den Gütertausch und den Dienstleistungsverkehr darunter zu verstehen haben,¹³³ sondern den gesamten Wirtschaftsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten.¹³⁴ Dafür spricht auch der französische Vertragstext, der den gegenüber "commerce" und "négoce" weiteren Begriff "les échanges" verwendet.

Die weitere und letzte Unzulässigkeitsvoraussetzung staatlicher Beihilfen ist enger gefaßt als in Art. 85 Abs. 1 und Art. 86. Es genügt weder, daß eine Beihilfe "geeignet" ist, noch daß sie "dazu führen" kann, den Handel zu beeinträchtigen; sie muß ihn tatsächlich beeinträchtigen. Was darunter zu verstehen ist, gibt der französische Vertragstext mit "affecter" genauer wieder. "Beeinträchtigen" bedeutet demnach nicht nur eine quantitative Beschränkung des Handelsvolumens, wie Hoch-

129) in Wohlfarth-Everling-Glaesner-Sprung, Anm. 2 zu Art. 92

130) Gerichtshof, RsprGH VIII d 687, in seiner Entscheidung über die "Schrottausgleichsumlage" v. 13.7.62.

131) Everling in Wohlfarth-Everling..., Anm. 2 zu Art. 92.

132) So auch Everling in Wohlfarth - Everling..., Anm. 2 z. Art. 92

133) Wie etwa Thiesing in Groeben/Boeckh, Anm. 6 zu Art. 92

134) Übereinstimmend Everling in Wohlfarth-Everling .., Anm. 5 zu Art. 92 unter Verweis auf Günther, WuW 57/279. Eine Bestätigung findet sich auch in Art. 85 Abs. 1, lit. d und e, wo generell von "Leistungen" gesprochen wird.

baum es sieht,¹³⁵ sondern jede qualitative Veränderung der Handelsstruktur mit negativer Auswirkung.

Nach dem so umrissenen Eingriffsbereich des Beihilfeverbotes ergibt sich ohne weiteres, daß grundsätzlich auch Begünstigungen steuerlicher Art für eine Anwendung des Verbotes in Betracht kommen. Darin liegt jedoch nicht das entscheidende Ergebnis, denn in dieser generellen Weise sind Steuerbegünstigungen sowohl schon unter den Subventionsbegriff¹³⁶ als auch unter den Beihilfebegriff des Vertrages subsumiert worden.¹³⁷ Entscheidend ist vielmehr, wie sich die verbotenen Steuerbegünstigungen näher umschreiben lassen. Dafür sind im Vorhergehenden die Voraussetzungen geschaffen worden. Im folgenden Abschnitt sind daher die gefundenen Kriterien auf die europäische Steuerpraxis zu übertragen. Hierbei wird es vor allem darauf ankommen, die steuerlichen Begünstigungen, die sich auf den zwischenstaatlichen Wirtschaftsverkehr auswirken, zu ermitteln, und sie auf ihren Beihilfecharakter sowie auf ihre diskriminierende Wirkung im Wettbewerb zu überprüfen.

II. Die Qualifikation steuerlicher Begünstigungen als verbotene Beihilfen im Sinne des Art. 92

Die Auswirkungen von Steuern auf den zwischenstaatlichen Wettbewerb entfalten sich primär im Ausgleichssystem. Zur Ermittlung der verschie-

135) a.a.O., S. 186

136) E.R. Huber, a.a.O., Bd. II, S. 259 und 261 f.; Ipsen in DVBl 1956, S. 462; Scheuner, a.a.O., S. 41; A. Schüle, a.a.O., S. 92; Im französischen Recht: Waline, a.a.O., S. 644; Boulouis, a.a.O., S. 216;

A.A. Henze, a.a.O., S. 29, der sie wegen seines Subventionsbegriffes in Gestalt des "verlorenen Zuschusses" ausklammern muß.

137) Thiesing in: von der Groeben-von Boeckh, a.a.O., Anm. 2 zu Art. 92; Hochbaum, a.a.O., S. 180; dem Sinne nach Obernolte in AWD 1961 S. 69;

Everling (in Wohlfarth-Everling-Glaesner-Sprung, a.a.O., Anm. 1 zu Art. 92) erkennt zwar an, daß Beihilfen in der Form von Steuerbegünstigungen gewährt werden können, weist sie jedoch der Sonderregelung der Art. 95 ff. zu, soweit diese eingreifen.

denen Begünstigungsfälle ist es erforderlich, Funktion und Mechanik des Ausgleichssystems transparent werden zu lassen. Hierbei ist seine historische Entwicklung in der Wirtschaftstheorie und -praxis zu berücksichtigen.

1) Die Entwicklung des Ausgleichssystems

Das System der Ent- und Belastungen, das in seinen Grundsätzen auf eine Anregung Ricardos zurückgeht,¹³⁸ fand in breiterem Umfang zunächst bei den Verbrauchssteuern Anwendung.¹³⁹ Es wurde nach und nach auch auf andere indirekte Steuern erstreckt und erfuhr vor der Paraphierung des EWG-Vertrages für die europäischen Staaten letztmalig eine Regelung im Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommen (GATT) vom 30.10.1947¹⁴⁰ hinsichtlich der Ausgleichsabgaben bei der Einfuhr¹⁴¹ und im Ratsbeschluß der Organisation für europäische wirtschaftliche Zusammenarbeit (OEEC) vom 14.1.1955¹⁴² hinsichtlich der Rückvergütungen bei der Ausfuhr von Waren.

Das Ausgleichstheorem beruht in seinem Kern auf der Vorstellung, daß indirekte Steuern als künstliche Kosten- und Preisbestandteile aufzufassen sind, die bei unterschiedlicher Höhe je Ware und Staat den Wettbewerb im grenzüberschreitenden Handel verfälschen.¹⁴³ Die unterschiedlichen Steuerbelastungen sollen daher an der Grenze durch Abgaben an den einführenden Staat und durch Gewährung von Rückvergütungen durch den ausführenden Staat mit dem Ziel der Wettbewerbsneutralisierung ausgeglichen werden.

138) Ricardo, a.a.O., S. 217 f.

139) Über die Unvollkommenheiten des Ausgleichssystems hinsichtlich der Verbrauchssteuern, insbesondere auf dem Gemeinsamen Markt vgl. Troost, a.a.O., S. 81 ff.

140) BGBI 1951 II, Anlagenbände I - III

141) GATT, Teil I, Art. 3; vgl. hierzu Pingel-Laubereau, ZfZV 1956, 9 ff. u. 135 ff.

142) abgedruckt in: Handbuch der Europäischen Wirtschaft, Ordnungsziffer VI 24, S. 3.

143) Sprung, in Wohlfarth-Everling-Glaesner-Sprung, a.a.O., Vorbem. 1 zu Art. 95

Dieses System ist von Kritik nicht verschont geblieben. 1953 entzündete sich an ihm der Steuerstreit der Montanunion zwischen der deutschen und französischen Stahlindustrie.¹⁴⁴ Die Auseinandersetzungen kamen zu einer vorübergehenden Beruhigung mit dem Ergebnis des Tinbergen-Gutachtens,¹⁴⁵ das die Kritik weitgehend als unbegründet zurückwies,¹⁴⁶ seinerseits jedoch von mehreren Autoren angegriffen wurde.¹⁴⁷

Der EWG-Vertrag hat in Anschluß an diese Auseinandersetzungen das bisher geübte System mit einigen Ergänzungen in seine Art. 95 bis 97 übernommen und sich dabei ebenfalls auf die Kompensation der indirekten Steuern beschränkt (Art. 98). Art. 99 sieht allerdings neben der Harmonisierung der Steuern auch eine Harmonisierung der Ausgleichsmaßnahmen vor.

2) Die Funktion des Ausgleichssystems

Wenn der zwischenstaatliche Warenverkehr unter die Ägide des Wettbewerbs gestellt wird, so geschieht das in dem Glauben, daß der Wettbewerb die optimale Steuerung dieser Wirtschaftsbewegungen bewirke. Eine optimale Steuerung kann jedoch nur gewährleistet werden, wenn

144) Über Einzelheiten vgl. Regul, "Steuerpolitische Erfahrungen ..", S. 61 f.

145) Hohe Behörde, Bericht über die durch die Umsatzsteuer aufgeworfenen Probleme auf dem Gemeinsamen Markt.

146) Das System der Ausgleichsmaßnahmen sei jedenfalls ebenso wettbewerbsneutral wie das Prinzip des Ursprungslandes. In Bezug auf das statische Gleichgewicht würde der einzige Unterschied zwischen Ursprungs- und Bestimmungslandprinzip auf lange Sicht im Wechselkurs liegen (a. a. O., S. 24)

147) vgl. die kritischen Stellungnahmen von Albers (Weltwirtschaft 1953, S. 164 ff.), Schmolders (AöR, Bd. 79, S. 91 ff.) und Regul (Finanzarchiv, N. F. Bd. 16, S. 313 ff.).

Der Steuerstreit der Montanunion wurde durch das besondere Problem der Teilintegration charakterisiert. Das Nebeneinander von Ursprungsprinzip auf dem Markt für Kohle und Stahl und Bestimmungslandprinzip auf den übrigen Märkten hätte zu schweren Gleichgewichtsstörungen führen können (vgl. Tinbergen, "Les distorsions..", S. 258)

sich die Wettbewerbsbedingungen so weit wie möglich an die natürlichen, vorgegebenen Produktionsbedingungen anlehnen. Erst die Ausnutzung der natürlichen Produktionsverhältnisse schafft die Voraussetzungen für eine fortschreitende Wirtschaftsentwicklung.¹⁴⁸ Eine optimale Steuerung des grenzüberschreitenden Warenverkehrs muß ferner sicherstellen, daß die Vorteile der günstigeren natürlichen Produktionsbedingungen im Handelsablauf erhalten bleiben. Die Unternehmen eines Staates dürfen gegenüber den Unternehmen eines anderen Staates durch staatliche Maßnahmen weder benachteiligt noch begünstigt werden. Sie sollen ihre Erzeugnisse zu Preisen anbieten können, die in möglichst enger Relation zu den natürlichen Produktionsbedingungen stehen.¹⁴⁸

Nun können Belastungen der Erzeugnisse mit öffentlichen Abgaben sowohl die natürlichen Produktionsbedingungen derart überdecken, daß sie ihre Leitfunktion ganz oder teilweise verlieren, als auch die Marktpositionen der Unternehmen in unerwünschter Weise verschieben. Diese Auswirkungen bleiben relativ unschädlich, soweit die Unternehmen dem gleichen Belastungssystem, dem gleichen Staate unterstehen und nur auf dem durch diesen Staat abgezeichneten Markt miteinander konkurrieren. Treten jedoch Unternehmen mehrerer Staaten auf einem internationalen Markt in Konkurrenz, so ergeben sich Friktionen, wenn die Belastungen von Staat zu Staat abweichen. Niedrig belastete Unternehmen werden gegenüber hoch belasteten begünstigt. Infolge geringerer Gesamtkosten der Erzeugnisse können sie zu niedrigeren Preisen anbieten und damit ihre Gewinnchancen erhöhen. Günstige natürliche Produktionsbedingungen für bestimmte Waren können durch hohe Belastungen seitens des Exportlandes überspielt werden, so daß sie auf dem internationalen Markt ihre an sich positiven Wirkungen nicht entfalten können.

Diese Folgen aus dem Nebeneinander unterschiedlicher Belastungssysteme sollen durch das Ausgleichssystem verhindert werden. Wenn

¹⁴⁸) vgl. dazu auch Sannwald-Stohler, a.a.O., S. 167 f., wo diese Kriterien auf die Kurzformel gebracht sind, daß die Maximierung des Wohlstandes durch die Maximierung der Produktion und die Optimierung des Handels erzielt werden kann.

Sprung den Zweck des Ausgleichssystems dann erreicht sieht, "wenn die natürlichen Kostenunterschiede durch die jeweiligen 'künstlichen' Kosten nicht mehr beeinträchtigt werden", ¹⁴⁹ so ist das gleiche damit gemeint. Die natürlichen Kostenunterschiede stehen in direkter Korrelation zu den Unterschieden der natürlichen Produktionsbedingungen, und unter "künstlichen" Kosten werden von Sprung Belastungen durch öffentliche Abgaben verstanden.

Diese Zwecksetzung soll dadurch verwirklicht werden, daß die Exportgüter im Exportstaat von den Belastungen befreit und im Importstaat mit den dort üblichen Abgaben belastet werden. ¹⁵⁰ Die importierten Waren sollen die gleichen Belastungen wie die einheimischen Erzeugnisse tragen, und ihr Absatz soll von den gleichen Wettbewerbsbedingungen bestimmt werden wie der Absatz einheimischer Waren.

Der gleiche Effekt könnte durch Angleichung der unterschiedlichen Belastungen erzielt werden. Hierbei wären jedoch erhebliche Schwierigkeiten zu überwinden, da die Belastungssysteme nicht nur den grenzüberschreitenden Verkehr betreffen. Sie bergen eine Trägheit in sich, die zum Teil durch Tradition, zum Teil durch die Erfordernisse der staatlichen Haushalte geprägt wird. Der Verwaltungsaufwand zu ihrer Abänderung wäre nicht unerheblich. Der Vorteil des Ausgleichssystems ist darin zu sehen, daß es sich auf den zwischenstaatlichen Handel beschränkt und die Belastungssysteme im übrigen intakt läßt. Eine Angleichung der Belastungssysteme bietet sich jedoch dann an, wenn die zwischen ihnen bestehenden Unterschiede relativ gering sind. Einen neuartigen Gesichtspunkt für die Entbehrlichkeit des Ausgleichssystems führte das Tinbergen - Gutachten in Gestalt des sog. Wechselkurs-Argumentes ein. Bei unterschiedlichen Belastungssystemen würde trotz Fehlens einer Ausgleichsmechanik (sog. Ursprungslandprinzip) das

149) Finanzarchiv, N.F. Bd. 20, S. 207

150) So auch der Gerichtshof in seiner Entscheidung über die "Lebkuchenabgabe" v. 14.12.1962, RsprGH VIII d 884

statische Gleichgewicht über die Zahlungsbilanz durch den Wechselkurs hergestellt werden.¹⁵¹

Die in dieses Argument gesetzten Erwartungen haben sich jedoch nicht erfüllt.¹⁵² Das Tinbergen - Gutachten selbst hatte bereits darauf hingewiesen, daß ein Ausgleich "auf lange Sicht" erfolgen würde. Das erforderte jedoch, daß die Staaten jegliche Änderung ihrer Belastungssysteme unterließen, da sonst jeweils ein neuer Ausgleich stattfinden müßte. Das Argument setzt ferner voraus, daß die Wechselkurse flexibel sind. Sie sind jedoch der staatlichen Eingriffssphäre bisher nicht in vollem Umfang entzogen. Das gewichtigste Gegenargument liegt wohl darin, daß der Wechselkurs allenfalls globale Belastungsunterschiede ausgleichen kann. Die schwersten Verzerrungen ergeben sich jedoch nicht aus generellen Unterschieden, sondern aus spezifischen Differenzen für bestimmte Waren und Warengruppen. Diese Differenzen, die, wie oben aufgezeigt¹⁵³, das Bild der europäischen Steuersituation prägen, bleiben unterhalb der Reizschwelle des Wechselkurses.

Die relativen Vorteile des Ausgleichssystems dürfen jedoch nicht darüber hinwegtäuschen, daß es mit erheblichen Schwächen behaftet ist.

3) Die Mängel des Ausgleichssystems.

Ent- und Belastungen von Waren an den Staatsgrenzen setzen bei ihrer Passage eine Kontrolle voraus, die sog. Steuerschranken. Der Nachteil dieser Schranken soll an dieser Stelle nur angedeutet werden, da er keine unmittelbaren Rückschlüsse auf Wettbewerbswirkungen, und somit auf Begünstigungstatbestände zuläßt.

151) Hohe Behörde, "Bericht ...", S. 24

152) vgl. etwa die kritischen Bemerkungen Jansens in seinem Beitrag "Harmonisierung der Umsatzsteuern im Gemeinsamen Markt" zu der Schrift "Wirtschafts- und Finanzpolitik im Gemeinsamen Markt", Hannover 1963, S. 88

153) Abschnitt A, I

Es sind vor allem folgende Mängel ins Licht zu rücken: Eine schwerwiegende Unzulänglichkeit besteht darin, daß nicht alle wettbewerbswirksamen Belastungsarten vom Ausgleich erfaßt werden, was zum Teil auf Berechnungsschwierigkeiten, zum Teil auf prinzipielle Erwägungen bei der Einführung des Systems zurückzuführen ist. Wie bereits dargestellt, werden in der aktuellen europäischen Wirtschaftspraxis lediglich indirekte Steuern kompensiert. Ein Ausgleich anderer Abgaben ist nach Art. 98 des EWG-Vertrages nur mit Genehmigung des Rates zulässig. Desweiteren lassen sich auch die dem Ausgleich unterworfenen indirekten Steuern nicht immer einwandfrei berechnen, was vor allem für kumulative Mehrphasensysteme gilt.

Ein schwerer Nachteil ist darin zu sehen, daß spezifische Belastungsunterschiede, die vom generellen Belastungspegel abweichen, nur unvollkommen oder überhaupt nicht ausgeglichen werden. Gerade diese Differenzen jedoch, die vor allem bei Freistellungen und Vergünstigungen, aber auch bei Sonderbelastungen bestehen, bringen die intensivsten Verzerrungen mit sich.

Diese Mängel beruhen nur zum Teil auf technischen Durchführungsschwierigkeiten. In begrenztem Umfang sind sie korrigierbar. In diesem Umfang bieten sie jedoch ebenso einen gewissen Spielraum für die Verfolgung wirtschafts- und fiskalpolitischer Ziele, worin eine Unzulänglichkeit eigener Art gesehen werden muß. Hier eröffnet sich der eigentliche Bereich interventionistischer Maßnahmen beim grenzüberschreitenden Warenverkehr, auf die noch einzugehen sein wird.

4) Begünstigungen durch Ausgleich allein der indirekten Steuern

Es ist anerkannt, daß auch die direkten Steuern den zwischenstaatlichen Wettbewerb beeinträchtigen können, wenn sie von Staat zu Staat verschieden sind.¹⁵⁴ Das wird zum Teil auf die Überwälzbarkeit der

154) Feldmann, a.a.O., S. 44 f.; Sprung in Wohlfarth-Everling-Glaesner-Sprung, a.a.O., Vorbem. 9 zu Art. 95 ff. und in Finanzarchiv N.F. Bd. 20, S. 221; Willgerodt, a.a.O., S. 68 f.; Schiff-

direkten Steuern auf die Preise zurückgeführt,¹⁵⁵ eine Ansicht, die lange Zeit hinsichtlich bestimmter Steuern auf Einkommen und Vermögen bestritten war, sich jedoch schließlich festigte.¹⁵⁶ Die Auswirkungen im Bereich des Wettbewerbs müssen aber vor allem nach der Lehre von den Steuerwirkungen¹⁵⁷ beurteilt werden.¹⁵⁸

Wettbewerbswirkungen treten nämlich bereits auf, wenn ein Unternehmer höhere Abgaben zu entrichten hat als ein anderer, unabhängig davon, ob es ihm gelingt, die Mehrbelastung auf den Preis seiner Erzeugnisse zu überwälzen. Erlaubt die Marktlage eine Überwälzung, so gestattet sie dem unbelasteten Wettbewerber eine entsprechende Preiserhöhung, die für ihn als Gewinn zu Buche schlägt. Erlaubt die Marktlage keine Überwälzung, so zwingt sie den belasteten Unternehmer zu einem Gewinnverzicht und damit zu geringeren Investitionen,¹⁵⁹ während der nicht belastete Wettbewerber von diesem Nachteil verschont bleibt und mit dem Effekt niedrigerer Preise entsprechend höhere Investitionen vornehmen kann.¹⁶⁰

bauer, a.a.O., S. 179; Ohlin in Besteuerung und Außenhandel, S. 183 f.; Fischer-Menshausen in: von der Groeben-von Boeckh, a.a.O., Anm. zu 98; ferner T. Keller in Außenwirtschaft 1962, S. 104 f.

155) So z.B. Sprung in Wohlfarth-Everling-Glaesner-Sprung, a.a.O., Vorbem. 9 zu Art. 95 ff.

156) vgl. Schmölders, Allgemeine Steuerlehre, S. 136 ff., insbes. S. 139 f. mit weiteren Nachweisen.

157) Dazu Recktenwald, in HDSW, Bd. 10, S. 182 ff., hinsichtlich der Preiseffekte insbes. S. 185 f.

158) vgl. W. Albers in Finanzarchiv, N.F. Bd. 16, S. 228, der die Auffassung von der Überwälzbarkeit der Steuern an Hand der Einteilung in direkte und indirekte Steuern als Anachronismus bezeichnet; im gleichen Sinne: Feldmann, a.a.O., S. 45

Eigenartigerweise beschränkt sich das Argument der Überwälzbarkeit meist auf die direkten Steuern, da die Überwälzbarkeit der indirekten Steuern offenbar als selbstverständlich angesehen wird, obwohl Faber dargetan hat, daß die Überwälzbarkeit der Umsatzsteuer trotz ihrer Ausgestaltung als überwälzbare Steuer weder nachgewiesen noch nachweisbar ist (a.a.O., S. 65 f.).

159) Über die investitionsschädlichen Effekte, die sich aus einer beträchtlichen Gewinnbesteuerung ergeben vgl. Recktenwald in HDSW, Bd. 10, S. 188 f.

160) Übereinstimmend Ganser-Wilhelmi, a.a.O., S. 38, wo von "mittelbaren Auswirkungen auf die Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen" die Rede ist.

Ähnliche Wirkungen sind auch den unterschiedlichen parafiskalischen Lasten, wie z. B. den Sozialversicherungsbeiträgen der Unternehmer, zuzuschreiben.¹⁶¹

Die Wettbewerbsstellung der Unternehmen wäre demnach nicht nur nach den indirekten Steuern, sondern nach der Gesamtbelastung ihrer Erzeugnisse mit öffentlichen Abgaben zu beurteilen. Da die Unterschiede der Gesamtbelastungen nicht ausgeglichen werden, sind alle Unternehmen mit geringer Gesamtbelastung gegenüber denen mit hoher begünstigt.

Die Erfassung und Berechnung spezifischer Abweichungen der Gesamtbelastung von bestimmten Waren stößt allerdings auf erhebliche Schwierigkeiten. Im übrigen können die auf Unterschieden der Gesamtbelastung beruhenden Wettbewerbswirkungen dann entfallen oder sogar ins Gegenteil umschlagen, wenn ein bestimmter Anteil der Belastungen ausgeglichen wird, der sich seinerseits von Land zu Land unterscheidet. Von zwei Unternehmen mit ungefähr gleicher Gesamtbelastung wird dasjenige begünstigt, bei dem ein größerer Anteil der Belastung ausgeglichen wird.

Als Beispiel möge eine Transaktion zwischen Deutschland und Frankreich dienen: Erzeugnisse, die in beiden Staaten mit etwa gleichen natürlichen Kosten hergestellt werden, erfahren im Laufe von Produktion und Handel etwa die gleiche prozentuale Belastung durch Steuern, da die Gesamtsteuerlast im Verhältnis zum Bruttosozialprodukt in beiden Staaten ungefähr gleich hoch ist.¹⁶² Da Frankreich jedoch höhere indirekte Steuern aufzuweisen hat und daher die Ware mit einer höheren Rate entlastet werden kann, können die französischen Unternehmen auf dem deutschen Markt zu einem niedrigeren Preise anbieten als die deutschen Unternehmen¹⁶³ - die Transportkosten außer Acht gelassen. Denn die deut-

161) Reboud, a.a.O., S. 26 f.; Schiffbauer, a.a.O., S. 174.

162) Siehe unten S. 82

163) Für den Bereich der Montanindustrie ist in diesem Zusammenhang Art. 5 der Entscheidung Nr. 30/53 der Hohen Behörde vom 2.5.1953,

schen Erzeugnisse sind gegenüber den französischen höher belastet, weil die französischen Waren in Deutschland durch die Ausgleichssteuer zwar mit den gleichen indirekten Belastungen, aber mit niedrigeren französischen direkten Steuern belegt sind. Diese Auswirkung macht sich besonders bemerkbar, wenn es sich um Erzeugnisse französischer Unternehmen handelt, denen Sondervergünstigungen der direkten Steuern in Form von Freistellungen, Befreiungen oder Nachlässen zugutekommen.

Umgekehrt sind deutsche Waren auf dem französischen Markt entsprechend benachteiligt, wodurch die dort heimische Produktion geschützt wird.

In den sechs Mitgliedstaaten ist das Verhältnis von direkten Steuern und Soziallasten zu den indirekten Steuern jeweils verschieden, wobei hohe indirekte Steuern niedrige direkte Steuern und Soziallasten bedingen und umgekehrt.¹⁶⁴

Mitgliedstaaten mit einem hohen Anteil indirekter Steuern (Italien, Frankreich)¹⁶⁵ gleichen daher einen weit höheren Prozentsatz der tatsächlichen Belastungen aus als diejenigen Staaten, in denen die direkten Steuern einen größeren Raum einnehmen (Deutschland, Luxemburg, Niederlande)¹⁶⁵. Hierbei bleibt unbeachtlich, ob die Ausgleichsmaßnahmen im Sinne des Vertrages als korrekt anzusehen sind, denn der Vertrag bemißt sie nur nach den indirekten Steuern, nicht jedoch nach den Gesamtbelastungen. Weil die effektiv durchgeführten Ausgleichsmaßnahmen in Italien und Frankreich den Gesamtbelastungen der Erzeugnisse

Amtsblatt 1953, S. 109 zu berücksichtigen. Danach ist es als ein verbotenes Verhalten anzusehen, "wenn in den dem Käufer gestellten Preis der Betrag von Steuern oder Abgaben einbezogen wird, hinsichtlich dessen der Verkäufer ein Recht auf Befreiung oder Rückerstattung hat." Durch diese Verpflichtung zur Weitergabe des Steuervorteils wird erst recht die Gewähr für niedrigere Preise geschaffen.

164) Zur Interdependenz der öffentlichen Abgaben als Kostenbestandteile vgl. Schiffbauer, a.a.O., S. 177 und Keller in Außenwirtschaftsdienst 1962, S. 104 f.

165) Siehe oben S. 6 f. und unten S. 82

näher kommen als diejenigen in Deutschland, Luxemburg und den Niederlanden, ergibt sich aus dem Verhältnis der Ausgleichsmaßnahmen dieser Staaten zueinander eine neue Quelle der Wettbewerbsverfälschung. Je höher nämlich der ausgeglichene Belastungsanteil ist, desto mehr werden die einheimischen Unternehmen begünstigt. Höhere Rückvergütungen gewähren ihnen auf den fremden Märkten höhere Absatzchancen, höhere Importabgaben entfalten gegenüber den ausländischen Unternehmen empfindliche Schutzzollwirkungen.

Soweit diese Begünstigungen bestimmten Unternehmen oder Produktionszweigen als Sonderunterstützungen zugutekommen, können sie als Beihilfen im Sinne des Vertrages qualifiziert werden.

Das ist vor allem dann der Fall, wenn innerhalb des Systems der direkten Steuern und dem der parafiskalischen Lasten bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige von Freistellungen, Befreiungen oder sonstigen Nachlässen mit Sondercharakter betroffen werden. Mit dem Ausgleich allein der indirekten Steuern werden nämlich nicht nur die generellen Belastungsunterschiede relevant, sondern insbesondere die spezifischen Abweichungen. Durch den Ausgleich allein der indirekten Steuern wird in den Mitgliedstaaten mit einem hohen Anteil indirekter Steuern an der Gesamtbelastung die Bedingung dafür geschaffen, daß innerstaatliche Beihilfen, die in dem Erlaß von direkten Steuern und Soziallasten bestehen, welche - wie es der Gerichtshof bei seiner Definition des Beihilfebegriffs formuliert hat - "ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat",¹⁶⁶ ihre Wirkung auch im zwischenstaatlichen Handel entfalten können. Damit aber werden sie in den Regelungsbereich des Art. 92 Abs. 1 hineingezogen.

5) Die Begünstigungswirkung der einzelnen Ausgleichsmaßnahmen

Befaßte sich der vorhergehende Abschnitt mit Ausgleichsmaßnahmen, die nur einen Teil der Gesamtbelastung kompensieren, die Teilbelastung

166) RsprGH VII d 43

aber, die sie ausgleichen sollen, nämlich die indirekten Steuern, an sich korrekt ausgleichen, so wird hier von Ausgleichsmaßnahmen zu handeln sein, die dem Ausgleich der indirekten Steuern nicht gerecht werden, sei es, daß sie überhöht oder zu niedrig sind, sei es, daß sie spezifische Abweichung innerhalb des Systems der indirekten Steuern nicht erfassen.

Es wird ersichtlich, daß die Begünstigungswirkungen, die bereits aus dem Ausgleich eines relativ höheren Anteils der indirekten Steuern an der Gesamtbelastung von Erzeugnissen resultieren, verstärkt werden, wenn die Ausgleichsmaßnahmen außerdem die auszugleichenden indirekten Steuern übersteigen. Rückvergütungen, die die effektive Belastung der Erzeugnisse mit Umsatz- oder Verbrauchssteuern überschreiten, begünstigen die exportierenden Unternehmen gegenüber den auf dem Markt des Importstaates heimischen Unternehmen, weil sie infolge der hohen Entlastung zu niedrigeren Preisen anbieten können, wodurch ihre Absatz- und Gewinnchancen erhöht werden. Erhöhte Absatz- und Gewinnchancen bringen bei günstigen Marktaussichten einen weiteren Vorteil mit sich: sie erlauben höhere Investitionen, die ihrerseits durch Rationalisierung die Möglichkeit zu weiteren, wettbewerbswirksamen Preissenkungen eröffnen. Umgekehrt werden die inländischen Unternehmen auf dem inländischen Markt dann begünstigt, wenn die Importabgaben für Einfuhrwaren höher sind als die indirekten Steuern, die die vergleichbaren Inlandsprodukte normalerweise zu tragen haben. Die ausländischen Waren können nicht zu Preisen angeboten werden, die in direktem Verhältnis zu ihren natürlichen Kostenfaktoren stehen, sondern infolge ihrer Mehrbelastung nur zu überhöhten Preisen, was aber die Absatz- und Gewinnchancen der einheimischen Unternehmen vergrößert. Überhöhte Importabgaben entfalten demnach eine Wirkung, die der des Schutzzolls vergleichbar ist.

Überhöhte Ausgleichsmaßnahmen finden sich naturgemäß am häufigsten dort, wo das allgemeine System der indirekten Besteuerung durch eine große Zahl von Steuerfreistellungen und -vergünstigungen für be-

stimmte Waren oder Warengruppen durchbrochen wird. In allen Fällen, wo diese Waren mit den generellen Ausgleichsmaßnahmen belegt werden, sind die Ausgleichsmaßnahmen überhöht. Hier ist an die Situation in Italien und Belgien zu denken, wo die allgemeinen Umsatz- und Verbrauchssteuersysteme durch zahlreiche Sonderregelungen durchbrochen werden. Aber auch in den anderen Mitgliedstaaten bestehen, wie oben ebenfalls dargestellt,¹⁶⁷ viele Ausnahmen von der generellen Regelung, die häufig den Charakter von Sonderunterstützungen für bestimmte Produktionen aufweisen.

Die aufgrund globaler Ausgleichsmaßnahmen bewirkten Begünstigungen erweisen sich als besonders intrikat, da der generelle Charakter der Kompensation den Eindruck erweckt, daß spezifische Verzerrungen ausgeschaltet würden, während in Wirklichkeit gerade der Globalcharakter im Falle von Sonderfreistellungen und Vergünstigungen für bestimmte Erzeugnisse spezifische Verzerrungen mit sich bringt.

Der Beihilfecharakter von Freistellungen und Vergünstigungen bleibt somit über das Ausgleichssystem hinweg erhalten, wenn keine spezifischen Maßnahmen zu ihrem Ausgleich getroffen werden. Die Beihilfe liegt allerdings nicht im Unterlassen dieser Maßnahmen. Hierdurch wird lediglich ausgelöst, daß die Beihilfen ihre wettbewerbsverfälschenden und handelsbeeinträchtigenden Wirkungen auch auf dem internationalen Markt, hier also auf dem Gemeinsamen Markt, entfalten. Das zu verhindern, ist jedoch Sinn und Zweck des Art. 92.

Es sei noch bemerkt, daß die minutiöse Anpassung des Systems an jede einzelne Steuervergünstigung zwar einerseits auf Berechnungsschwierigkeiten und verwaltungstechnische Engpässe stößt, andererseits jedoch durch bewußte Manipulationen allzu leicht verzögert werden kann. Hier fällt sicherlich auch das in den Pressure-Groups und Lobbys repräsentierte Interesse der beteiligten Wirtschaftskreise ins Gewicht.

¹⁶⁷) S. 9 f.

Überhöhte Ausgleichsmaßnahmen bestehen aber auch dort, wo die Kompensation nominell über die generelle Steuerbelastung hinausgeht. Sie ergeben sich nicht aus spezifischen Abweichungen innerhalb des Umsatz- und Verbrauchssteuersystems, sondern aus Sonderregelungen der Ausgleichsbestimmungen. Soweit sie nur bestimmte Waren und Warengruppen betreffen, und dadurch bestimmte Unternehmen oder Produktionen besonders privilegieren, stellen sie Beihilfen dar. Es bleiben noch die Fälle zu niedriger Ausgleichsmaßnahmen zu würdigen.

Zu niedrige Rückvergütungen benachteiligen die inländischen Exporteure auf dem ausländischen Markt, da die inländischen Erzeugnisse gegenüber den ausländischen stärker belastet sind als sie es bei korrekten Rückvergütungen wären.

Zu niedrige Importabgaben gestatten den ausländischen Unternehmen, auf dem Inlandsmarkt zu günstigeren Bedingungen als die einheimischen Unternehmen anzubieten, da ihre Erzeugnisse im Vergleich mit inländischen Waren geringer belastet werden.

Als begünstigte Unternehmen kämen hier also nicht die inländischen, sondern die ausländischen in Betracht. Nun sind zwar Fälle denkbar, bei denen Exporthemmung und Importbegünstigung im volkswirtschaftlichen Interesse liegen können, wie z. B. bei Mangellagen.¹⁶⁸ Diese Fälle dürften jedoch im aktuellen Stadium der europäischen Wirtschaftsentwicklung selten sein. Jedenfalls wäre das Motiv solcher Maßnahmen wohl kaum in protektionistischen Betrebungen zugunsten ausländischer Unternehmen zu sehen, sondern in der Verfolgung von Zielen, die im Interesse der eigenen Volkswirtschaft liegen, und die die Begünstigung ausländischer Unternehmen als akzidentale Nebenwirkungen mit sich bringen.

Vedel räumt zwar ein, daß durch die Begünstigung der ausländischen Unternehmen Verzerrungen auftreten können, rechnet diese jedoch Art. 101 zu.¹⁶⁹

168) So *Obernolte* in AWD 1961, S. 68, Fußnote 9

169) *StuW* 1959, Sp. 534

Wenn Willgerodt behauptet, daß auch begünstigte Einfuhren "im Dienste des Protektionismus" stehen können, so ist damit die Protektion von inländischen Unternehmen gemeint, die an der Einfuhr preisgünstiger Produktionsmittel interessiert sind,¹⁷⁰ also die Protektion bestimmter inländischer Unternehmen gegenüber anderen inländischen Konkurrenzbetrieben, nicht jedoch gegenüber ausländischen Produktionen. So gesehen tangieren Einfuhrbegünstigungen weder den zwischenstaatlichen Wettbewerb noch den grenzüberschreitenden Handel. Diese vor Verfälschungen bzw. Beeinträchtigungen zu schützen, ist aber eigentlicher Zweck des Art. 92. Wettbewerb und Handel auf den Binnenmärkten bleiben unberührt.

Begünstigungen durch zu niedrige Ausgleichsmaßnahmen werden daher von Art. 92 nicht erfaßt.

III. Zusammenfassung

Der Wettbewerb beim grenzüberschreitenden Warenverkehr kann durch unterschiedliche Belastung der Erzeugnisse mit öffentlichen Abgaben beeinflusst werden. Sowohl aus den Belastungssystemen der Mitgliedstaaten als auch aus den von ihnen getroffenen Ausgleichsmaßnahmen resultieren Wirkungen, die den Charakter von Beihilfen im Sinne des Art. 92 aufweisen.

Aus dem Nebeneinander unterschiedlicher Gesamtbelastungen ergeben sich, global gesehen, keine ausgeprägten Wettbewerbswirkungen, da die durchschnittlichen Belastungen der Erzeugnisse von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat nur in verhältnismäßig geringem Maße voneinander abweichen. Ausgeprägte Wettbewerbswirkungen treten vielmehr erst dann auf, wenn bestimmte Waren und Warengruppen von spezifischen Belastungsabweichungen betroffen sind. Diese Wirkungen nehmen den Charakter von Beihilfen an, wenn sie bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige eines Mitgliedstaates gegenüber den Konkurrenzbetrieben eines anderen Mitgliedstaates in besonderem Maße begünstigen. Solche Son-

170) a. a. O., S. 68

derbegünstigungen resultieren zum einen aus spezifischen Abweichungen der direkten Steuern und Soziallasten. Alle Mitgliedstaaten gleichen - durchaus in Übereinstimmung mit der Steuerregelung des Vertrages - nur die indirekten Steuern aus, die aber in ihrem Verhältnis zu den direkten Steuern und Soziallasten von Land zu Land verschieden sind. Mit dem vollkommenen Ausgleich der indirekten Steuern aber werden die Unterschiede der direkten Steuern und Soziallasten im Wettbewerb relevant. Spezifische Divergenzen treten daher vor allem dann auf, wenn bestimmten Unternehmen Freistellungen oder Nachlässe dieser Abgabearten zugutekommen.

Zum anderen ergeben sich Sonderbegünstigungen mit Beihilfecharakter aus dem unvollkommenen Ausgleich der indirekten Steuern. Hier sind zwei Fälle zu unterscheiden: Spezifische Vergünstigungen und Befreiungen im Umsatz- und Verbrauchssteuersystem wirken sich auf den internationalen Wettbewerb dann aus, wenn die Ausgleichsmaßnahmen sie unberücksichtigt lassen. Ausnahmen und Sonderregelungen innerhalb des Ausgleichssystems, die für bestimmte Waren Kompensationen vorsehen, die höher als die Steuerlast dieser Waren sind, begünstigen die Produzenten dieser Erzeugnisse gegenüber ihren ausländischen Wettbewerbern.

Beihilfen steuerlicher Art beim grenzüberschreitenden Warenverkehr erscheinen demnach auf drei Ebenen:

auf der Ebene der direkten Steuern und parafiskalischen Lasten, derjenigen der indirekten Steuern und auf der Ebene der Ausgleichsmaßnahmen.

Solche Beihilfen sind um so schwerwiegender, je enger der Bereich der betroffenen Erzeugnisse und Unternehmen ist.

Darüber hinaus können sich die Abweichungen in ihren Wirkungen gegenseitig verstärken, wenn sie bei bestimmten Warengruppen kumulieren. Erzeugnisse, die sowohl von direkten als auch von indirekten Steuern freigestellt sind, werden besonders begünstigt. Das gilt ebenfalls bei partiellen Nachlässen dieser oder jener Steuer. Eine Vermin-

derung der Wirkung kann dann eintreten, wenn Sondervergünstigungen mit Sonderlasten zusammentreffen. Bei den Ausgleichsmaßnahmen läßt sich ein besonderes Phänomen beobachten: da eine Ware beim Grenzübergang jeweils von der Rückvergütung des einen Staates und der Importabgabe eines anderen betroffen wird, kann die aus einer überhöhten Rückvergütung resultierende Begünstigungswirkung je nach Höhe der Importabgabe erhalten bleiben, vermindert oder verstärkt werden. Sie bleibt erhalten, wenn die Importabgabe des Einfuhrstaates korrekt ist; sie vermindert sich, wenn die Importabgabe ebenfalls überhöht ist, und sie verstärkt sich, wenn die Importabgabe zu niedrig ist. Letzteres droht vor allem bei Systemen kumulativer Mehrphasenumsatzsteuer, da die Ermittlung und Berechnung aller der auf einer Ware ruhenden Belastungen mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden ist.

Die Wettbewerbswirksamkeit von Belastungen ist daher nicht allein von den Soziallasten, direkten Steuern, indirekten Steuern und Ausgleichsmaßnahmen im Exportstaat, sondern auch von den entsprechenden Belastungen vergleichbarer Erzeugnisse im Importstaat abhängig. Es läßt sich daher die Erheblichkeit einer beim grenzüberschreitenden Warenverkehr aus unterschiedlichen Belastungen resultierenden Beihilfen nicht lapidar für alle sechs Mitgliedstaaten feststellen, sondern nur jeweils im Verhältnis derjenigen Staaten zueinander, deren gemeinsame Grenze ein Produkt überschreitet. Das führt im Ergebnis dazu, daß die steuerlichen Beihilfen, die ein Mitgliedstaat bestimmten Produktionszweigen gewährt, infolge der Mechanik des Steuerausgleichs nur in einigen Partnerstaaten als wettbewerbswirksame Beihilfen erscheinen, während sie in anderen nicht bemerkt werden. Diese besondere Eigenheit von Beihilfen steuerlicher Art muß bei ihrer Erfassung und Behandlung berücksichtigt werden.

Es würde daher zu weit gehen, die von einem Mitgliedstaat effektuierte Beihilfe danach zu beurteilen, ob sie in allen anderen Mitgliedstaaten als solche wirksam wird. Es muß vielmehr genügen, wenn sie ihre wettbewerbsverfälschende Wirkung allein im Handel mit nur einem Mitglied-

staat entfaltet. Das ergibt sich aus Sinn und Zweck des Art. 92 und insbesondere aus der dort niedergelegten Vorstellung vom "Handel zwischen den Mitgliedstaaten". Darunter ist nicht der Gesamthandel aller Mitgliedstaaten untereinander zu verstehen, sondern der Handel jedes Mitgliedstaates mit jedem beliebigen anderen. Dann aber genügt es für die Beurteilung einer Beihilfe, wie sie sich im Verhältnis zwischen zwei Mitgliedstaaten auswirkt.

Nach allem sind hierbei die folgenden Kriterien maßgebend, die in der Reihenfolge von ihrer allgemeinen zu ihrer speziellen Bedeutung im Steuerbereich aufgezählt sind.

Eine Beihilfe steuerlicher Art beim grenzüberschreitenden Warenverkehr verfälscht den Wettbewerb und beeinträchtigt den Handel um so mehr,

- 1) je mehr sich die Begünstigung von Leistungen unterscheidet, die der Staat kraft seiner Existenz allen am Wirtschaftsleben Beteiligten zugutekommen läßt;
- 2) je höher der Grad protektionistischer Zwecksetzung ist;
- 3) je enger der Kreis der betroffenen Unternehmen oder Produktionszweige ist (spezifische Wirkung);
- 4) je höher im Exportstaat der Anteil indirekter Steuern an der Gesamtbelastung eines Erzeugnisses im Verhältnis zu dem entsprechenden Anteil der indirekten Steuern im Importstaat ist;
- 5) je höher der Betrag von Freistellungen, Vergünstigungen usw. bei den direkten Steuern ist;
- 6) je mehr bestimmte Ausgleichsmaßnahmen für Umsatz- und Verbrauchssteuern von Freistellungen, Vergünstigungen usw. innerhalb des Systems der Umsatz- und Verbrauchssteuern abweichen;
- 7) je höher die Ausgleichsmaßnahmen im Verhältnis zu den auszugleichenden Umsatz- und Verbrauchssteuern sind;
- 8) je niedriger die zugehörigen Ausgleichsmaßnahmen des Partner-

staates im Verhältnis zu den dortigen Umsatz- und Verbrauchssteuerbelastungen sind;

9) je mehr die genannten Kriterien, besonders die unter Ziffer 4 bis 8, bei bestimmten Unternehmen oder Produktionszweigen kumulieren.

Da die als Beihilfen charakterisierten Steuertatbestände auch von der Steuerregelung des Vertrages erfaßt werden können, gehören sie zum gemeinsamen Bereich beider Regelungskomplexe. Bevor die weiteren Voraussetzungen beider Regelungen gewürdigt werden, ist daher zu untersuchen, welche im Einzelfall Anwendung findet. Folgende Verhältnisse beider Normenkomplexe zueinander sind denkbar:

Beide Regelungen finden für alle Tatbestände nebeneinander Anwendung.

Einzelne Ausgleichsmaßnahmen werden entweder nur von den Steuervorschriften oder nur von der Beihilferegelung erfaßt, während andere beiden Komplexen zu unterwerfen sind.

Alle abweichenden Maßnahmen werden entweder nur von der Beihilferegelung oder nur von den steuerlichen Vorschriften erfaßt.

Da der Vertrag keinen ausdrücklichen Hinweis gibt, ist von Sinn und Zweck beider Regelungen im Zusammenhang des Vertrages auszugehen.

C. DAS VERHÄLTNISS DER BEIHILFEREGELUNG ZU DEN STEUERLICHEN VORSCHRIFTEN.

Sowohl die Beihilfebestimmungen als auch die steuerlichen Vorschriften gehören zu den gemeinsamen Regeln der Politik der Gemeinschaft.¹⁷¹ Die Beihilfebestimmungen sind unter einem dritten Abschnitt dem ersten Kapitel der gemeinsamen Regeln "Wettbewerbsregeln" zugeordnet, während die steuerlichen Vorschriften den Inhalt des zweiten Kapitels der gemeinsamen Regeln ausmachen. Ein drittes Kapitel betrifft die Angleichung der Rechtsvorschriften.

Beihilfevorschriften und Steuerbestimmungen befinden sich demnach unter dem gleichen Titel in zwei hintereinander folgenden Kapiteln, wobei die Beihilfevorschriften lediglich einen Unterabschnitt der Wettbewerbsregeln bilden.

Die Stellung der steuerlichen Vorschriften außerhalb der Wettbewerbsregeln ließe vermuten, daß sie den Bereich des Wettbewerbs nicht tangieren. Mit der Ausgestaltung der Wettbewerbsordnung befaßt sich jedoch nicht allein das erste Kapitel. Das dritte Kapitel "Angleichung der Rechtsvorschriften" nimmt in Art. 101 auf Wettbewerbstatbestände ausdrücklich Bezug. Da die Systematik des Vertrages also kein sicheres Urteil darüber zuläßt, in welcher Weise beide Regelungen nebeneinander stehen, muß dies den Normenkomplexen selbst entnommen werden.

I. Sinn und Zweck der steuerlichen Vorschriften im Zusammenhang des Vertrages

Die selbständige Erhebung, Verwaltung und Verwendung öffentlicher Abgaben ist ein Wesensmerkmal staatlicher Souveränität.¹⁷² Dies gilt

171) Dritter Teil, Titel I des Vertrages.

172) Bille, a.a.O., S. 9; Rädler, a.a.O., S. 212, unter Verweis auf die Stellungnahme der Regierung des Vereinigten Königreichs von 1957 zur Freihandelszone.

auch im Rahmen des Vertrages. Die Finanz- und Steuerhoheit der Mitgliedstaaten bleibt grundsätzlich unberührt.¹⁷³

Gewisse Beschränkungen sind nur dort vorgesehen, wo der Wettbewerb beim grenzüberschreitenden Warenverkehr durch bestimmte nationalstaatliche Steuernormen beeinträchtigt werden kann. Diese Beschränkungen sind in den Art. 95 ff. niedergelegt und begrenzen die steuerlichen Ausgleichsmaßnahmen nach Höhe (Art. 95, 96 und 97) und Art. (Art. 98). Allerdings dürfen diese Vorschriften nicht allein unter dem Gesichtspunkt des Wettbewerbs gesehen werden. Sie lassen sich auch auf andere Aspekte des Gemeinsamen Marktes beziehen, wie z. B. dem der Freizügigkeit.¹⁷⁴ Sie sind deshalb keine ausgesprochenen Wettbewerbsvorschriften, obwohl sie ihre Funktion vorwiegend im Bereich des Wettbewerbs ausüben. Hierin unterscheiden sie sich vom Beihilfeverbot als reiner Wettbewerbsvorschrift.

Obwohl der Vertrag den Begriff Ausgleich nicht erwähnt, erfolgt durch die Gegenüberstellung von Abgaben beim Import und Rückvergütungen beim Export von Waren ein Hinweis auf das klassische Ausgleichssystem in der Form des Bestimmungslandprinzips. Er knüpft somit an die bereits genannten Regeln des internationalen Außenhandelsrechts an.

1. Die ratio der einzelnen Vorschriften.

Art. 95 Abs. 1 und Art. 96 bezwecken durch die Begrenzung der zulässigen Ausgleichsmaßnahmen nach oben die Gleichstellung der aus den

173) Catalano, a.a.O., S. 346 präzisiert: "... la compétence des Etats membres concernant la politique générale, et notamment la politique fiscale et sociale, est restée intacte."

vgl. ferner Vedel, StuW 1959, Sp. 534; Sprung in Wohlfahrt-Everling-Glaesner-Sprung, a.a.O., Vorbem. 1 zu Art. 95; Fischer-Menshausen, in: von der Groeben-von Boeckh, a.a.O., Vorbem. 1 zu Art. 95; Rädler, a.a.O., S. 212. (Für den Montanvertrag: Gerichtshof, Bd. VII d.Slg., S. 49; Reuter, a.a.O., S. 195).

174) Binnenmarktausschuß des Europäischen Parlaments, Bericht über den Richtlinien-Vorschlag der Kommission, Sitzungs-dokument Nr. 56 v. 20.8.1963, S. 13

Mitgliedstaaten eingeführten mit gleichartigen einheimischen Erzeugnissen im Wettbewerb auf den Inlandsmärkten,¹⁷⁵ und zwar nicht nur hinsichtlich bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige, sondern in genereller Weise. Durch die Gleichstellung auf den jeweiligen Inlandsmärkten sollen Verfälschungen des internationalen Wettbewerbs verhindert werden. Die Vermeidung von Handelsbeeinträchtigungen ist nicht ausdrücklich zum Ziel erhoben.

Nach Art. 95 Abs. 2 wird auch der Substitutionswettbewerb von dieser Zwecksetzung ergriffen.¹⁷⁶

Den Schwierigkeiten bei der Verwirklichung dieser Ziele tragen die Art. 97 und 99 Rechnung. In Art. 97 wird berücksichtigt, daß bei einem System der kumulativen Mehrphasenumsatzsteuer die exakte Bemessung der Ausgleichssteuern und Rückvergütungen mit Schwierigkeiten verbunden ist.¹⁷⁷ Die inländische Belastung der einzelnen Produkte läßt sich nicht zuverlässig berechnen,¹⁷⁸ da Art und Anzahl der Vorumsätze nicht genau ermittelt werden können.¹⁷⁹

Art. 98 läßt erkennen, daß Wettbewerbswirkungen auch durch unterschiedliche Belastung der Waren mit direkten Steuern hervorgerufen werden könnten.¹⁸⁰ Da die Verwirklichung des Bestimmungslandprin-

175) Übereinstimmend Obernolte in AWD 1961, S. 69

176) Nach dem Wortlaut des Art. 95 Abs. 2 scheint im Falle des Substitutionswettbewerbes die Erhebung jeglicher Ausgleichssteuern unzulässig zu sein. Eine derartige Regelung ist jedoch sachlich nicht gerechtfertigt; vielmehr soll in Abs. 2 die Regelung des Abs. 1 entsprechend gelten (so auch Fischer - Menshausen in: von der Groeben-von Boeckh, a.a.O., Anm. 5 zu Art. 95).

177) Campet, a.a.O., S. 22

178) Mit den Berechnungsschwierigkeiten setzen sich vor allem W. Schubert, (Die Kumulativwirkung der deutschen Umsatzsteuer, Köln, 1951), Weber - Bannenberg, (Steuern von Steuern, Köln, 1951) und W. Mette (Das Problem der Nettoumsatzsteuer im Handwerk, Berlin 1956, S. 13 ff.) auseinander.

179) Zu den theoretischen Voraussetzungen vgl. Willgerodt, a.a.O., S. 85 f. und Albers in Albers-Weise, a.a.O., S. 17 f., der sich insbesondere mit den Auswirkungen des Verhältnisses von menschlichen und sächlichen Produktionsmitteln auf die Steuerbelastung einer Ware befaßt.

180) Siehe oben S. 8 und S. 48 f.

zips für direkte Steuern jedoch mit Berechnungsschwierigkeiten verbunden ist, die jene bei der Umsatzsteuer übersteigen, und da hier die Möglichkeit einer mißbräuchlichen Handhabung um so näher liegt,¹⁸¹ sind Ausgleichsmaßnahmen für direkte Steuern nur mit Genehmigung des Rates zulässig.

2. Die besondere Bedeutung des Art. 99

Zweck des Art. 99 ist die Harmonisierung der indirekten Steuern einschließlich der Ausgleichsmaßnahmen. Eine solche Zwecksetzung erscheint nur sinnvoll, wenn die entsprechenden Rechtsvorschriften harmonisierungsbedürftig sind. Das ist hinsichtlich der einzelstaatlichen Steuernormen ohne weiteres zu bejahen. Durch die Einbeziehung der Kompensationsmaßnahmen selbst wird darüber hinaus unterstellt, daß die Art. 95 bis 98 der Materie Steuerausgleich noch völlig gerecht werden und allenfalls als vorläufige Regelung angesehen werden können.¹⁸²

181) Fischer - Menshausen, in: von der Groeben-von Boeckh, a.a.O., Anm. zu Art. 98.

182) Im Schrifttum hat das Ausgleichstheorem, auch für den Idealfall der Übereinstimmung von Kompensationsmaßnahme und Steuerbelastung, ebenfalls erhebliche Kritik hervorgerufen, die in dem Vorwurf mangelnder Wettbewerbsneutralität gipfelt (vgl. z.B. die grundsätzlichen Ausführungen bei Sannwald-Stohler, a.a.O., S. 178 ff. und bei Willgerodt, a.a.O., S. 63 ff., insbes. S. 90 ff. mit weiteren Nachweisen; vgl. auch Fischer - Menshausen in: von der Groeben-von Boeckh, a.a.O., Vorbem. 4 zu Art. 95 f., der auf die Möglichkeit des Mißbrauchs zu währungspolitischen Manipulationen und zur Verfolgung protektionistischer Ziele hinweist).

Die vorgebrachten Argumente seien nur noch durch eines ergänzt, das sich aus der Eigenart der vertraglichen Regelung ergibt:

Ein korrekter Ausgleich ist theoretisch nur dann sinnvoll, wenn auch die Substitutionsgüter einer Ware einbezogen werden, deren Belastung von der des ursprünglichen Erzeugnisses verschieden sein kann. Dem trägt der Vertrag in Art. 95 Abs. 2 Rechnung, indem er die Erhebung von Abgaben auf eingeführte Güter verbietet, "die geeignet sind, andere Produktionen mittelbar zu schützen." Die Abgaben dürfen demnach nicht höher sein als die Belastungen der Substitutionsgüter, da diese sonst infolge Schutzzollwirkung begünstigt würden.

Wie aber ließe sich die korrekte Höhe einer Importabgabe bestimmen, die für eine Ware erhoben wird, deren wirtschaftliche Bedeutung der des Substitutionsgutes vergleichbar ist, beide aber unterschiedlich besteuert werden?

Andererseits gingen die Vertragsgeber offenbar davon aus, daß jedes andere System nicht ohne Übergang verwirklicht werden könnte. Der Auftrag an die Kommission zu prüfen, wie die Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten harmonisiert werden können, ist daher zeitlich nicht begrenzt.¹⁸³

Zweck der Harmonisierung ist also, steuerliche Wettbewerbsverfälschungen allmählich zu beseitigen¹⁸⁴ und durch Abschaffung der Steuer Grenzen binnenmarktähnliche Verhältnisse zu schaffen, ohne daß die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten in einem Maße eingeschränkt wird, das die Realisierung ihrer Finanzbedürfnisse in Frage stellt.¹⁸⁵

Die Wettbewerbsverfälschungen resultieren jedoch primär aus den Divergenzen zwischen den indirekten Steuern selbst und erst sekundär aus den Ausgleichsmaßnahmen. Die Kompensationsmaßnahmen sind nur insoweit als eigentliche Ursache von Verfälschungen anzusehen, als sie entgegen ihrer Zwecksetzung die bestehenden Unterschiede vergrößern.¹⁸⁶

Art. 95 Abs. 2 fordert, daß sie sich nach der Belastung des Substitutionsgutes ausrichten muß; Art. 95 Abs. 1 verlangt, daß sie sich an ihrer eigenen Belastung zu orientieren hat. Soll in einem solchen Falle ein Durchschnittssatz festgelegt werden können, der sich nach der wirtschaftlichen Bedeutung des einen oder des anderen Gutes richtet? Art. 95 Abs. 1 und Abs. 2 erscheinen nur in jenen Fällen sinnvoll, wo sich Gut und Substitutionsgut exakt voneinander trennen lassen. In allen anderen Fällen muß die Bestimmung des korrekten Ausgleichssatzes an praktischen Schwierigkeiten scheitern. Vgl. zum Verhältnis beider Absätze des Art. 95 zueinander und zum Begriff des Substitutionsgutes Rittner, DB 1962, 1657 ff.

183) So auch Sprung in: von der Groeben - von Boeckh, a.a.O., Anm. 1 zu Art. 99

184) Daß es dabei nicht auf die Anpassung der Systeme und Belastungsunterschiede an sich ankommt, sondern vor allem auf die Abstimmung der auf den Steuersystemen und Belastungsdifferenzen beruhenden Steuerwirkungen, hat Barrère im SFA-Bericht in grundsätzlichen Ausführungen überzeugend dargetan (SFA-Bericht, S. 135 ff.).

185) So auch Fischer - Menshausen in: von der Groeben-von Boeckh, a.a.O., Anm. 1 zu Art. 99.

186) Diese Gefahr ist angesichts der Interdependenz aller "künstlichen" Kostenelemente, also der indirekten Steuern, der direkten Steuern und auch der Sozialabgaben, nicht von der Hand zu weisen (vgl. hierzu vor allem Schiffbauer, a.a.O., S. 177 f. und S. 181 f.).

Die bestehenden Steuergrenzen beruhen allerdings allein auf dem Ausgleichssystem, das zu seiner Durchführung eine Kontrolle der Ergebnisse bei der Ein- und Ausfuhr erfordert. Die Einbeziehung der Ausgleichsmaßnahmen selbst in Art. 99, die zunächst überflüssig erscheint, erweist sich damit als sinnvoll: Während die Harmonisierung der indirekten Steuern vornehmlich die Ausschaltung von Wettbewerbsverfälschungen bezweckt, muß die Harmonisierung der Ausgleichsmaßnahmen auf die Beseitigung der Steuerschranken hinauslaufen, d. h. auf den Abbau der Kompensationsmaßnahmen selbst.¹⁸⁷

Trotz der außerordentlichen Schwierigkeiten, die mit der Harmonisierung verbunden sind, hat die Kommission dem Rat eine "Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften betreffend die Umsatzsteuer" vorgeschlagen,¹⁸⁸ die in Bestätigung des Ausgeführten neben der schrittweisen Einführung eines Mehrwertsteuersystems den Abbau gewisser Ausgleichsmaßnahmen vorsieht.

3. Die Durchsetzbarkeit der steuerlichen Vorschriften.

Für die Ausführung der steuerlichen Vorschriften hat die Kommission nach den allgemeinen Bestimmungen der Art. 155 f. Sorge zu tragen.

Verstößt ein Mitgliedstaat gegen eines der in den Art. 95 bis 98 aufgestellten Verbote, so gibt Art. 169 der Kommission die erforderlichen Mittel in die Hand, gegen den betreffenden Staat vorzugehen, nämlich

187) Übereinstimmend Schiffbauer, a.a.O., S. 187; a.A. Sprung, der die Einbeziehung der Ausgleichsmaßnahmen in das Harmonisierungsverfahren für überflüssig hält (in Wohlfahrt-Everling-Glaesner-Sprung, a.a.O., Anm. 7 zu Art. 99).

Fischer-Menshausen ist der Ansicht, daß die Ausgleichsmaßnahmen dann zu harmonisieren sind, wenn sie die Divergenzen zwischen den Steuersystemen nicht zu beseitigen vermögen (in: von der Groeben-von Boeckh, a.a.O., Anm. 2 a.E. zu Art. 99). Diese Alternative kommt jedoch nach dem oben Ausgeführten nur untergeordnete Bedeutung zu.

188) abgedruckt als BT-Drucksache IV/850; vgl. die kritische Stellungnahme von Mesenberg in BB 1963, S. 51 ff.

die Stellungnahme und die Klage. Wie sich ausdrücklich aus Art. 169 ergibt, muß sie von der Möglichkeit der Stellungnahme Gebrauch machen. Es ergibt sich ferner eindeutig, daß sie erst Klage erheben kann, wenn sie dieses Mittel restlos ausgeschöpft hat.¹⁸⁹

Es ist fraglich, ob es in das Ermessen der Kommission gestellt bleibt, Klage zu erheben oder ob sie gegebenenfalls dazu verpflichtet ist. Der Vertragstext gibt durch die Formulierung "so kann die Kommission den Gerichtshof anrufen" einen Hinweis auf die erste Alternative. Es könnte sich demnach nur dann um eine Verpflichtung handeln, wenn zu den in Art. 155 genannten Aufgaben der Kommission gegebenenfalls auch die Durchsetzung im Wege der Klageerhebung zu rechnen ist. Aus der Fassung des Art. 155 ergibt sich, daß die Kommission bei Anhaltspunkten für eine Vertragsverletzung von Amts wegen tätig werden muß.¹⁹⁰ Da als mögliche Maßnahmen u. a. Empfehlungen, Stellungnahmen und Entscheidungen ausdrücklich genannt sind, die Anrufung des Gerichtshofes jedoch nicht erwähnt ist, läßt sich folgern, daß die Kommission ihren Pflichten mit den genannten Maßnahmen nachgekommen ist, soweit der Vertrag sie vorsieht, und im übrigen nach ihrem Ermessen über die zu treffenden Maßnahmen befinden kann. Eine darüber hinausgehende Interpretation wäre nur dann haltbar, wenn die Formulierung in Art. 169 Abs. 2 an anderer Stelle ausdrücklich eingeeengt oder durchbrochen würde. Da dies nicht gegeben ist, muß der Kommission hinsichtlich der Klageerhebung ein Ermessen eingeräumt werden, das allerdings durch Geist und Grundgedanken des Vertrages begrenzt wird. Eine völlige Mißachtung z. B. des Gleichheitsprinzips wäre damit nicht vereinbar.¹⁹¹

189) Mühlenhöfer in: von der Groeben-von Boeckh, a. a. O., Anm. 1 zu Art. 169.

190) Wohlfarth in Wohlfarth-Everling-Glaesner-Sprung, a. a. O., Anm. 1 zu Art. 155.

191) Übereinstimmend DAIG, in: von der Groeben-von Boeckh, a. a. O., Anm. 2 zu Art. 155; leicht abweichend Mühlenhöfer, der das der Kommission eingeräumte Ermessen nicht ausdrücklich durch die Prinzipien des Vertrages begrenzt. (in: von der Groeben-von Boeckh, a. a. O., Anm. 2 zu Art. 169).

a. A. Wohlfarth, der bei Unterlassen der Klageerhebung im Falle

Desweiteren spricht für ein pflichtgemäßes Ermessen der Kommission bei der Anrufung des Gerichtshofes, daß die Mitgliedstaaten nach Art. 170 selbst Klage erheben können und daher bei Untätigkeit der Kommission nicht ohne Schutz bleiben. Wohlfarth möchte darüber hinaus den Mitgliedstaaten nach Art. 175 Abs. 1 das Recht einräumen, gegen die Kommission die Untätigkeitsklage zu erheben.¹⁹² Das ist zum einen wegen der Möglichkeit des Art. 170 überflüssig und zum anderen an die Voraussetzung geknüpft, daß die Kommission bei Untätigkeit gegen den Vertrag verstößt, eine Auffassung, die nach den obigen Ausführungen nicht haltbar erscheint. Im übrigen erweist sich eine Klage auf Klageerhebung als ein sehr weit hergeholtes Rechtsmittel.

II. Sinn und Zweck der Beihilfebestimmungen.

1. Abgrenzung gegenüber der OEEC-Regelung.

Auch die Beihilferegung des Vertrages hat im Bereich des internationalen Außenhandelsrechts einen Vorläufer. Der oben genannte Ratsbeschluß der OEEC¹⁹³ enthält neben dem Verbot überhöhter Rückvergütungen im Anhang eine Aufzählung sonstiger "künstlicher Hilfsmaßnahmen" für Exporteure, die abgeschafft werden sollen.

Gegenüber der OEEC-Regelung beschränken die Bestimmungen des Vertrages den Kreis der unzulässigen Tatbestände auf diejenigen, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige außer einer Wettbewerbsverfälschung Handelsbeeinträchtigungen mit sich bringen. Die Generalklausel des Art. 92 Abs. 1 wird durch eine Reihe von Sondervorschriften durchbrochen, nach denen bestimmte Bei-

von Vertragsverstößen eine Vertragsverletzung durch die Kommission annimmt (in Wohlfarth-Everling-Glaesner-Sprung, a. a. O., Anm. 2 zu Art. 169).

192) in Wohlfarth-Everling-Glaesner-Sprung, a. a. O., Anm. 2 zu Art. 169.

193) Siehe oben S. 43.

hilfen entweder mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar sind oder als vereinbar angesehen werden können.¹⁹⁴

2. Die Bedeutung der Beihilferegelung im Zusammenhang des Vertrages.

Insgesamt verfolgt das Beihilferecht der Gemeinschaft den Zweck, "den Wettbewerb und die Freiheit der wirtschaftlichen Betätigung vor Verfälschungen durch Förderungsmaßnahmen der öffentlichen Hand zu schützen."¹⁹⁵ Das gilt nach Art. 93 Abs. 2 auch für mißbräuchlich angewandte Beihilfen.

Entgegen der Meinung von Everling¹⁹⁶ haben mißbräuchlich angewandte Beihilfen dann Bedeutung, wenn es sich um Tatbestände handelt, die ihrer Art nach an sich mit dem Vertrag vereinbar wären. Es fehlt zwar eine nähere Umschreibung des Mißbrauchstatbestandes in Art. 93 Abs. 2;¹⁹⁷ dennoch läßt sich sagen, daß Beihilfen kaum in anderer Weise mißbräuchlich angewandt werden können, als es die in Art. 92 Abs. 1 genannten Einzelvoraussetzungen zum Ausdruck bringen. Gerade in der Wettbewerbsverfälschung und in der Handelsbeeinträchtigung sind diejenigen Arten des Mißbrauchs zu sehen, die sich bei staatlichen Sonderunterstützungen durchführen lassen.¹⁹⁸ Mit diesem Sinn wendet sich

194) vgl. Art. 92 Abs. 2 und 3, 93 Abs. 2 Satz 3, 42, 77, 80, 82;

195) So die Kommission in ihrem Memorandum vom 24.10.62, 2. Kap., Kennziffer 28.

196) in Wohlfarth-Everling-Glaesner-Sprung, a.a.O., Anm. 4 zu Art. 93.

197) Auch einen allgemeinen Mißbrauchstatbestand kennt der Vertrag nicht. Der Begriff "Mißbrauch" ist nur noch in Art. 86 genannt. Über Einzelheiten vgl. Hochbaum, a.a.O., S. 198 ff. Hier kann auf diese Frage nicht näher eingegangen werden.

198) Wenn Langen im Zusammenhang des Art. 86 darauf hinweist, daß Mißbrauch dann vorliegt, wenn eine Verfälschung des Wettbewerbs erfolgt (a.a.O., S. 57) und Spengler im Mißbrauch eine objektive Störung der Vertragsziele und der Gemeinschaftsordnung sieht (WuW 1961, S. 523), so sind damit eben Kriterien benannt, die - soweit sie auf Beihilfen anwendbar sind - in den Tatbestandsmerkmalen des Art. 92 Abs. 1 bereits ihren Niederschlag gefunden haben.

Art. 93 Abs. 2 daher nicht an Tatbestände, die nicht alle Voraussetzungen des Art. 92 Abs. 1 erfüllen, sondern vor allem an diejenigen, die nach den zahlreichen Sonderbestimmungen an sich zulässig sind oder als vereinbar angesehen werden können. Wenn solche an sich zulässige Beihilfen mißbräuchlich angewandt werden, so kann die Kommission die in Art. 93 Abs. 2 genannten Sanktionen treffen.

Nun bietet sich bei einigen ausdrücklich zugelassenen Beihilfen wohl kaum die Möglichkeit einer mißbräuchlichen Anwendung. Zu denken ist vor allem an die Tatbestände des Art. 92 Abs. 2. Bedeutung gewinnt Art. 93 Abs. 2 daher vornehmlich im Bereich des Art. 92 Abs. 3 und bei den in den Sektoren Landwirtschaft und Verkehr ausdrücklich zugelassenen Beihilfen.¹⁹⁹

Die Beihilfebestimmungen sind demnach, wie die steuerlichen Vorschriften, auf die Beseitigung²⁰⁰ von Wettbewerbsbeeinträchtigungen ausgerichtet, allerdings mit der Maßgabe, daß diese durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen²⁰¹ oder Produktionszweige hervorgerufen werden und außerdem den Handel zwischen den Mitgliedstaaten be-

199) Übereinstimmend Hochbaum, S. 197 f. (insbes. S. 202); sinngemäß Sprung in Finanzarchiv N. F. Bd. 20, S. 213, Fußnote 1, der allerdings Beihilfen im Sinne von Art. 92 Abs. 2 in jedem Falle für zulässig hält. a. A. Thiesing in: von der Groeben-von Boeckh, a. a. O., Anm. 4 zu Art. 93, der unter mißbräuchlich angewandten Beihilfen solche verstehen will, die an sich mit Art. 92 nicht unvereinbar sind, aber weder mit Art. 92 Abs. 2 vereinbar sind noch nach Abs. 3 als vereinbar angesehen werden können. Thiesing übersieht, daß Art. 92 Abs. 2 und 3 kein Verbot aussprechen, sondern lediglich bestimmte Beihilfen zulassen. Wenn sie diesen Vorschriften nicht entsprechen, kann jedoch nicht gefolgert werden, daß sie dann jedenfalls mißbräuchlich angewandt sind.

200) Sprung ist zwar der Ansicht, daß verzerrende Beihilfen nicht nur beseitigt, sondern auch vereinheitlicht werden könnten (Finanzarchiv N. F. Bd. 20, S. 211). Nach Art. 113 Abs. 1 ist eine Vereinheitlichung von handelspolitischen Schutzmaßnahmen, "zum Beispiel im Falle von ... Subventionen" erst nach Ablauf der Übergangszeit möglich.

201) Zum Rechtsbegriff des Unternehmens vgl. Rittner, Unternehmen und freier Beruf als Rechtsbegriffe, Tübingen 1962

einträchtigen.²⁰² Soweit nicht bereits eine Sonderbestimmung eingreift, können demnach Beihilfen, die einem nicht näher zu begrenzenden Kreis von Produzenten zugute kommen und Beihilfen, die zwar bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen, aber den Wettbewerb nicht verfälschen oder nicht zu verfälschen drohen, sowie Beihilfen, die zwar den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, aber den Handel nicht beeinträchtigen, ohne weiteres gewährt werden. Das schließt ein, daß Beihilfen auch dann weiter vergeben werden können, wenn sie den Wettbewerb zu verfälschen drohen, ihn jedoch effektiv nicht verfälschen, weil sie für ein bestimmtes Erzeugnis von Staat zu Staat gleich hoch sind.²⁰³

Auch Beihilfen allgemeinen Charakters, die grundsätzlich allen Unternehmen oder Produktionszweigen zugute kommen und dadurch möglicherweise zu einer Verfälschung der Wettbewerbsbedingungen im Hinblick auf die Wirtschaft der übrigen Vertragspartner führen, bleiben außerhalb der Eingriffssphäre des Art. 92 Abs. 1.²⁰⁴ Wieweit in einem solchen Falle auf Grund der Art. 100 f. zu einer Angleichung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften geschritten werden kann - wie Thiesing meint²⁰⁵ -, muß hier dahinstehen.

3. Vergleich mit der Zwecksetzung der steuerlichen Vorschriften.

Sowohl die Beihilfebestimmungen als auch die steuerlichen Vorschriften haben die Beseitigung von Wettbewerbsverfälschungen zum wichtigsten Ziel. Hier wie dort geht es darum, bestimmte Elemente der interventionistischen Wettbewerbsbeeinflussung abzubauen, um durch gleiche Wettbewerbsbedingungen für alle am Wirtschaftsleben Beteiligten die beste Ausnutzung der natürlichen Produktionsfaktoren

202) Zum Tatbestandsmerkmal der Handelsbeeinträchtigung vgl. insbesondere Hochbaum, a.a.O., S. 184 f. sowie Obernolte, AWD 1960, S. 204 f.

203) Sprung, Finanzarchiv N.F. Bd. 20, S. 210.

204) Thiesing in Groeben/Boeckh, Anm. 5 zu Art. 92

205) in Groeben/Boeckh, Anm. 5 a.E. zu Art. 92

und damit der wirtschaftlichen Möglichkeiten zu gewährleisten. Es bleibt jedoch festzuhalten, daß die steuerlichen Vorschriften nicht wie die Beihilfebestimmungen Wettbewerbsregeln im engeren Sinne sind, obwohl sie im Bereich des Wettbewerbs ihre eigentliche Bedeutung gewinnen.²⁰⁶

Beide Regelungen wenden sich an die Mitgliedstaaten und nicht an die Unternehmen. Eine weitere Gemeinsamkeit besteht darin, daß sie ein Verbot aussprechen. Art. 92 Abs. 1 spricht zwar lediglich von der Unvereinbarkeit bestimmter Beihilfen mit dem Gemeinsamen Markt. Art. 5 stellt jedoch die Forderung auf, daß die Mitgliedstaaten alle Maßnahmen unterlassen, welche die Verwirklichung der Vertragsziele gefährden könnten. Beihilfen sind aber nach Art. 92 Abs. 1 mit dem Gemeinsamen Markt deshalb unvereinbar, weil sie die Zwecksetzung des Vertrages, durch Abbau der Zölle und sonstiger Beschränkungen zwischen den Mitgliedstaaten einen von künstlichen Behinderungen freien Markt zu schaffen,²⁰⁷ gefährden. Aus diesem Grunde sind Beihilfen, soweit sie die anderen Voraussetzungen des Art. 92 Abs. 1 erfüllen, ebenso wie überhöhte Ausgleichsmaßnahmen verboten.²⁰⁸

Im Hinblick auf die Modalitäten und Eingriffsbereiche zur Verfolgung dieser Aufgaben weichen Steuer- und Beihilferegeln jedoch voneinander ab: verbietet Art. 92 Abs. 1 Wettbewerbsverfälschungen jeder Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige bewirkt werden und außerdem den Handel beeinträchtigen, so bezwecken die steuerlichen Vorschriften die Verhinderung von Wettbewerbsverfälschungen, die durch überhöhte steuerliche Ausgleichsmaßnahmen hervorgerufen werden, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob nur bestimmte Unternehmen oder alle davon betroffen sind.

206) vgl. oben S. 62.

207) Thiesing in: von der Groeben-von Boeckh, a.a.O., Anm. 1 zu Art. 92

208) Übereinstimmend, allerdings unter Hinweis auf die in Art. 2 niedergelegten Vertragsziele, Hochbaum, a.a.O., S. 135 und Obornolte in Eur. Wirtschaft 1961, S. 66.

4. Unterschiede in der Durchsetzbarkeit beider Regelungen.

Bei der Durchsetzung des Beihilfeverbots stehen der Kommission nach Art. 93 Abs. 2 wirksamere Mittel zur Verfügung als bei der Steuerregelung. In Abweichung von der allgemeinen Bestimmung des Art. 169 Abs. 1 ist die Kommission von dem formellen Verfahren der Stellungnahme entbunden. Hält sie eine Beihilfe für unzulässig, so entscheidet sie, daß der betreffende Staat sie innerhalb einer vor ihr bestimmten Frist aufhebt oder umgestaltet; kommt der Staat dieser Entscheidung nicht nach, so kann sie den Gerichtshof unmittelbar anrufen.²⁰⁹ In diesem von der generellen Regelung abweichenden, abgekürzten Verfahren dokumentiert sich die Vorstellung der Vertragsgeber, daß Beihilfen eine besonders schädigende Wirkung ausüben können.²¹⁰

Beihilfen steuerlicher Art ergeben sich aus den Steuernormen der Mitgliedstaaten und wären demnach auf den ersten Blick den Steuerregeln des Vertrages zu unterwerfen. Es wird daher im folgenden vor allem zu würdigen sein, ob und wie weit die steuerlichen Vorschriften des Vertrages Ausschließlichkeitscharakter aufweisen.

III. Die Abgrenzung des Anwendungsbereichs der steuerlichen Vorschriften gegenüber dem des Beihilfeverbots.

Nach Art. 92 Abs. 1 greift das Beihilfeverbot nur soweit ein, als im Vertrage nichts anderes bestimmt ist. Ob unter diesen Bestimmungen nur die Ausnahmen der Art. 92 Abs. 2 und 3, 42, 77 (80, 82) und 99 Abs. 2 zu verstehen sind²¹¹ oder auch die steuerlichen Vorschriften, läßt sich dem Wortlaut des Vertrages nicht entnehmen.

209) Übereinstimmend Thiesing in: von der Groeben-von Boeckh, a. a. O., Anm. 5 zu Art. 93; Everling in Wohlfarth-Everling-Glaesner-Sprung, a. a. O., Anm. 5 zu Art. 93 und Wohlfarth in Wohlfarth-Everling-Glaesner-Sprung, a. a. O., Anm. 6 zu Art. 169.

210) Sinngemäß Everling in Wohlfarth-Everling-Glaesner-Sprung, a. a. O., Anm. 5 zu Art. 93.

211) Reboud sieht nur Art. 92 Abs. 2 und 3 als Derogationen des Art. 92 Abs. 1 an, ohne die anderen, ausdrücklich benannten Ausnahmen zu berücksichtigen (a. a. O., S. 85), eine Auffassung, die sicherlich zu eng ist.

Die Abgrenzung beider Bereiche ist daher durch Auslegung zu ermitteln. Dabei ist zu unterscheiden zwischen Tatbeständen, die von den steuerlichen Vorschriften erfaßt werden und solchen, die außerhalb der Regelung bleiben.²¹² Bei den erfaßten ist zwischen den nach Art. 95 bis 98 zulässigen und unzulässigen zu trennen. Ausgleichsmaßnahmen, die den auszugleichenden indirekten Steuern genau entsprechen, sind als **korrekte Maßnahmen** gesondert zu behandeln.

1. Die Anwendbarkeit des Art. 92 auf steuerliche Tatbestände, die von den Art. 95 ff nicht erfaßt werden.

Obwohl die Wettbewerbswirksamkeit von direkten Steuern beim grenzüberschreitenden Warenverkehr bekannt ist, sind weder zu ihrer Harmonisierung noch zum Ausgleich von Divergenzen besondere Regelungen getroffen. Sie erscheinen innerhalb der steuerlichen Vorschriften lediglich in Art. 98, wo Maßnahmen zu ihrem Ausgleich grundsätzlich unter sagt werden. Die Steuern auf Einkommen und Vermögen selbst bleiben somit außerhalb der Steuerregelung des Vertrages. Hinsichtlich ihres Eingriffsbereichs sind die steuerlichen Vorschriften daher keineswegs erschöpfend; sie greifen nur einen Teil aus dem Gesamtbereich des Steuerrechts heraus.

Da aber auch durch direkte Steuern hervorgerufene Wettbewerbsverfälschungen nach der Zielsetzung des Vertrages nicht aufrechterhalten werden können, müssen sie, soweit sie nicht ausdrücklich in Kauf genommen werden, den allgemeinen Wettbewerbsregeln des Vertrages unterworfen werden können,²¹³ und daher bei Erfüllung der sonstigen

212) Abweichend im Ansatzpunkt O b e r n o l t e, der dem Sinn nach nur zwischen zulässigen und unzulässigen Tatbeständen unterscheidet (AWD 1961, S. 69 f.).

213) Übereinstimmung herrscht hinsichtlich der Anwendbarkeit der Art. 100 f., soweit Verzerrungen vorliegen; vgl. von der Groeben in WuW 1961, S. 384; Mesenber g in BB, 1961, S. 986; W. Sträuß, a. a. O., S. 23; Sprung in Wohlfarth-Everling-Glaesner-Sprung, a. a. O., Anm. 5 zu Art. 99; Schiffbauer, a. a. O., S. 185.

Tatbestandsmerkmale auch dem Beihilfeverbot. Die Steuerregelung kann insoweit nicht ausschließlich gelten.

2. Die Anwendbarkeit des Art. 92 auf steuerliche Tatbestände, die der Steuerregelung des Vertrages unterworfen sind.

Zu der von den steuerlichen Vorschriften geregelten Materie gehören zum einen die indirekten Steuern selbst, die nach Art. 99 zu harmonisieren sind, und zum anderen die Ausgleichsmaßnahmen für indirekte Steuern, denen insbesondere die Art. 95 bis 97 gewidmet sind, die aber darüber hinaus ebenfalls harmonisiert werden sollen. Eine Regelung der Ausgleichsmaßnahmen für direkte Steuern ist in Art. 98 vorgesehen.

Die indirekten Steuern werden demnach zwar von der Steuerregelung erfaßt, sind aber hinsichtlich der nationalstaatlichen Normierung und Ausgestaltung keinem Verbot unterworfen, sondern lediglich der "Rahmenvorschrift"²¹⁴ des Art. 99.

Die Ausgleichsmaßnahmen werden durch die Art. 95, 96 und 98 in zulässige und unzulässige geschieden. Unzulässig sind alle überhöhten Ausgleichsmaßnahmen und diejenigen für direkte Steuern, zulässig sind die Kompensationsmaßnahmen, die mit den auszugleichenden Belastungen übereinstimmen oder niedriger²¹⁵ sind.

Aus dem Kreis der Ausgleichsmaßnahmen für indirekte Steuern ist eine weitere Gruppe herausgenommen, für die nach Art. 97 unter Wahrung der in Art. 95 und 96 aufgestellten Prinzipien Durchschnittssätze festgelegt werden können. Diese Kategorie zerfällt wiederum in zwei

214) Feldmann, a.a.O., S. 35

215) Vedel, StuW 1959, Sp. 534; Leleux, a.a.O., S. 41; Sprung in Wohlfarth-Everling-Glaesner-Sprung, a.a.O., Vorbem. 10 und 11 sowie Anm. 1 zu Art. 95; Obernolte in AWD 1961, S. 68, Fußnote 9; Fischer-Menshausen in: von der Groeben-von Boeckh, a.a.O., Anm. 2 zu Art. 95; Rädler, a.a.O., S. 213; Willgerodt, a.a.O., S. 67.

Untergruppen: Pauschalmaßnahmen, die den Grundsätzen der Art. 95 und 96 entsprechen und solche, die dagegen verstoßen. Erstere wären nach den allgemeinen Prinzipien der Art. 95 und 96 unzulässig. Die nach Art. 97 unzulässigen Maßnahmen sind also mit den nach Art. 95 und 96 unzulässigen identisch, so daß Art. 97 nur eine besondere Gruppe herausgreift.

Das System der Ent- und Belastungen wird somit durch die steuerlichen Vorschriften auf drei Ebenen angesprochen: generell durch die Art. 95, 96 und 98, bei kumulativen Mehrphasensteuersystemen durch die Sondervorschrift des Art. 97 und hinsichtlich der generellen Schwierigkeiten durch das Harmonisierungsgebot des Art. 99.

a. Abgrenzung unter dem Gesichtspunkt möglicher Kongruenz beider Regelungsbereiche.

Die steuerlichen Vorschriften wären hinsichtlich der von ihnen erfaßten indirekten Steuern und Ausgleichsmaßnahmen gegenüber der Beihilferegulierung als Sonderregelung anzusehen, wenn bereits vom Begrifflichen her die Tatbestände, die unter die Art. 95 bis 98 fallen, immer auch zugleich die Tatbestandsmerkmale des Art. 92 Abs. 1 erfüllen. In einem solchen Falle könnten die steuerlichen Vorschriften als besondere Regelung eines Bereichs der Beihilfebestimmungen angesehen werden.²¹⁶

Indirekte Steuern und Ausgleichsmaßnahmen können jedoch nur dann unter das Verbot des Art. 92 Abs. 1 fallen, wenn sie sich als Begünstigungen bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige darstellen und wenn sie gleichzeitig den zwischenstaatlichen Handel beeinträchtigen.

Allgemeine Steuerbefreiungen und generell überhöhte Ausgleichsmaßnahmen, die eine allgemeine Wirtschaftsförderung bewirken, werden daher von Art. 92 Abs. 1 nicht erfaßt. Das gleiche gilt für solche Kompensationspraktiken, die zwar bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige be-

216) So auch OBERNOLTE in AWD 1961, S. 70

günstigen, aber wegen nur geringfügiger Wettbewerbsverfälschungen den Handel nicht beeinträchtigen; gleichwohl wären sie nach den Art. 95 ff. unzulässig.²¹⁷ Die Tatbestände, die unter die Art. 95 bis 98 fallen, erfüllen somit nicht immer auch zugleich die Tatbestandsmerkmale des Beihilfeverbots.

b. Abgrenzung nach der Bedeutung der steuerlichen Vorschriften im Zusammenhang des Vertrages: das Argument des Art. 99.

Die steuerlichen Vorschriften müßten auch dann als Sondervorschriften angesehen werden, wenn sich nach den Grundsätzen der mit ihnen getroffenen Gesamtregelung im Hinblick auf die Zielsetzung des Vertrages eine Einschränkung durch die Anwendung des Art. 92 Abs. 1 verbieten würde. Dies läßt sich jedoch nicht allein mit dem Hinweis auf Maßnahmen beantworten, die trotz Vorliegens der Voraussetzungen des Art. 92 Abs. 1 nach Art. 97 zulässig wären.²¹⁸ Vielmehr bedarf es hier der Einbeziehung des Art. 99, der mit dem Auftrag der Harmonisierung der indirekten Steuern und Ausgleichsmaßnahmen der gesamten Steuerregelung ihren besonderen Charakter verleiht. Art. 99 enthält das wichtigste Argument für die Ausschließlichkeit der steuerlichen Vorschriften: diese Bestimmung setzt voraus, daß sowohl die Steuernormen der Mitgliedstaaten als auch die Art. 95 bis 98 der Zielsetzung des Vertrages nicht in vollem Umfang gerecht werden. Sie sieht daher für diese Schwierigkeiten eine Abhilfe eigener Art vor, die möglicherweise eine Korrektur durch die sonstigen Wettbewerbsvorschriften ausschließt.

aa. Letzteres gilt sicher für den Abbau der Steuerschranken, der nur durch die Beseitigung der Ausgleichssysteme durchgeführt werden kann.²¹⁹

217) Soweit im Ergebnis übereinstimmend O b e r n o l t e in AWD 1961, S. 70.

218) So O b e r n o l t e in AWD 1961, S. 70.

219) Der Abbau der Steuergrenzen ist jedenfalls als wünschenswertes Ziel anzusehen. Allerdings gehen die Meinungen darüber auseinander, ob das Ausmaß der Wettbewerbsverfälschungen ohne vorhergehende Harmonisierung verringert würde. M e s e n b e r g gelangt nach kriti-

Diese wesentliche Zielsetzung des Art. 99 läßt sich durch keine allgemeine Wettbewerbsvorschrift, auch nicht durch das Beihilfeverbot, verwirklichen.

Der Richtlinien-Vorschlag der Kommission²²⁰ sieht auch allein den Abbau der Ausgleichsmaßnahmen vor, nicht jedoch ihre Harmonisierung. Mit dem Ablauf der ersten Phase wird die Anwendung von pauschalen Ausgleichsmaßnahmen unstatthaft (Art. 1), während die Beseitigung aller Ausgleichsmaßnahmen, das "Endziel" der Umsatzsteuerharmonisierung, in Art. 4 des Vorschlages vorgesehen ist, wobei die Kommission sich zunächst darauf beschränken will zu prüfen, in welcher Weise und binnen welcher Frist dieses Ziel erreicht werden kann.

Gegen die Unbestimmtheit dieser Formulierung sind erhebliche Einwände erhoben worden. Der Binnenmarktausschuß des Europäischen Parlaments, das gemäß Art. 100 zu hören war, fordert daher von der Kommission vor Ende 1967 Vorschläge über Modus und Frist der Beseitigung.²²¹

Antal verwirft die von der Kommission vorgeschlagene Beseitigung der Ausgleichsmaßnahmen, und damit der Steuerschranken, völlig. Aus Art. 99 ergäbe sich kein Anhaltspunkt für diese Beseitigung, da diese Vorschrift gerade die Harmonisierung der Ausgleichsmaßnahmen vorsähe.²²² Antal erkennt jedoch, daß Art. 99 mit Art. 2²²³

scher Würdigung des Argumentes gleicher Steuerlasten zu dem Ergebnis, daß der geforderte Wegfall ohne vorhergehende Harmonisierung umfangreiche Verzerrungen zur Folge haben müßte (AWD 1962, S. 214), während Willgerodt den Steuerausgleich als eine "überflüssige Veranstaltung" ansieht und seine Abschaffung in jedem Falle fordert. Selbst bei Beibehaltung des Steuerausgleichs durch die übrigen Mitgliedstaaten befürwortet er einen einseitigen Abbau durch die Bundesrepublik Deutschland (a.a.O., S. 114).

220) BT-Drucksache IV/850

221) Europäisches Parlament, Sitzungsdokument Nr. 56 v. 20. 8. 63, S. 45

222) in: Common Market Law Review, Juni 1963, S. 56

223) Binnenmarktausschuß des Europäischen Parlaments, Sitzungsdokument Nr. 56, S. 12

und mit dem ersten Titel des zweiten Teils "Der freie Warenverkehr" zusammenzusehen ist. Wenn auch ein Abbau der Steuerschranken nicht ausdrücklich vorgesehen ist, so ergibt sich jedoch aus diesen Grundsätzen, daß eine Harmonisierung der Ausgleichsmaßnahmen, sollte nicht der Abbau der Zollschränken seiner integrierenden Wirkung beraubt werden, nur ihre Beseitigung und damit die Beseitigung der Steuergrenzen bedeuten kann. Dieser Meinung ist auch der Binnenmarktausschuß, denn er beschränkt sich bei seinen Änderungen des Richtlinien-Vorschlags lediglich auf technische Durchführungsschwierigkeiten der Beseitigung, hält sie jedoch im übrigen für ein Erfordernis des Gemeinsamen Marktes.²²⁴

Hinsichtlich der Verfälschungen, die auf den Ausgleichsmaßnahmen selbst beruhen, bedarf es keiner Harmonisierung. Wenn sie entgegen ihrer eigenen Zwecksetzung die bestehenden Ungleichheiten vergrößern, können sie ohne Rücksicht auf die Ausgleichsmaßnahmen und Steuerbelastungen in den anderen Mitgliedstaaten durch die betreffenden Staaten selbst geändert und korrigiert werden. Der Begriff der Harmonisierung setzt aber - bei allen Unklarheiten - jedenfalls die Abstimmung auf die steuerlichen Gegebenheiten der anderen Staaten voraus.

Ausschließlichkeitscharakter weist Art. 99 hinsichtlich der Ausgleichsmaßnahmen daher lediglich im Hinblick auf die Beseitigung der Steuerschranken auf.

bb. Nun könnten Wettbewerbsverfälschungen, auch diejenigen, die durch das Ausgleichssystem nicht behoben werden, ausschließlich durch die Harmonisierung der indirekten Steuern zu korrigieren sein. Der Grund hierfür könnte darin gesehen werden, daß nur ein solches Verfahren hinreichende Aussicht auf Erfolg verbürgte.

Da die Verfälschungen sowohl durch unterschiedliche Steuersysteme

224) Europäisches Parlament, Sitzungsdocument Nr. 56 vom 20.8.1963, S. 18 f.

als auch durch Unterschiede in der Belastungshöhe verursacht werden, wäre die Harmonisierung auf beides zu erstrecken.

aa'. Bei der Harmonisierung der abweichenden Belastungen wird ein Problem berührt, das zu Auseinandersetzungen Anlaß gibt. Wenn nämlich die direkten Steuern die Wettbewerbsstellung der Unternehmer zu beeinflussen vermögen, so kann eine Harmonisierung allein der indirekten Steuern nur dann die Verfälschungen beseitigen, wenn sie gleichzeitig deren Unterschiede ausräumt. Die Unterschiede in den indirekten Steuern und die Unterschiede in den direkten Steuern machen aber zusammen die Unterschiede der Gesamtbelastung von Erzeugnissen aus. Jeder Korrekptionsversuch, der die Divergenzen zwischen den Gesamtbelastungen nicht eliminieren könnte oder sie sogar vergrößern würde, müßte daher den eigentlichen Zweck des Art. 99 verfehlen. Trotz einer Veränderung der indirekten Steuern in den Partnerstaaten würden Verfälschungen des zwischenstaatlichen Wettbewerbs bestehen bleiben.

Sollte aber eine Teilharmonisierung der indirekten Steuern hinsichtlich der Belastungshöhe nicht zur Beseitigung der Verfälschungen führen, so müßten diese, da eine Harmonisierung der direkten Steuern im Vertrag nicht vorgesehen ist und Wettbewerbsverfälschungen nach der Zielsetzung des Vertrages nicht aufrechterhalten werden können, den allgemeinen Wettbewerbsvorschriften, also auch dem Beihilfeverbot, unterworfen werden können.

Da die Unterschiede der direkten Steuern genau wie die der indirekten Steuern im Wettbewerb relevant sind, kann Wettbewerbsneutralität durch Harmonisierung allein der indirekten Steuern nur dann erreicht werden, wenn die Unterschiede zwischen den indirekten Steuern den Unterschieden in der Gesamtbelastung entsprechen.

Eine Korrektion kann demnach nur erzielt werden, wenn in den höheren Gesamtbelastungen eines Staates gegenüber denen eines anderen gleichzeitig höhere Belastungen durch indirekte Steuern enthalten sind und ferner, wenn niedrigere Gesamtbelastungen mit niedrigeren indi-

rekten Steuern einhergehen. Wären höhere Gesamtbelastungen mit niedrigeren indirekten Steuern gekoppelt, so könnte die erforderliche Verringerung der Gesamtbelastung nur durch Herabsetzung der indirekten Steuern bewirkt werden. Das aber würde zu größeren Unterschieden zwischen den indirekten Steuern führen, denn diese waren bereits vor der "Korrektion" in dem betreffenden Staat zu niedrig. Eine Harmonisierung zum Zwecke der Beseitigung von wettbewerbsverfälschenden Unterschieden der steuerlichen Gesamtbelastung müßte daher in einem solchen Falle auf das Gegenteil von dem hinauslaufen, was Art. 99 expressis verbis fordert, nämlich die Harmonisierung der indirekten Steuern. Was man auch unter Harmonisierung verstehen mag - wohl kaum wird darin eine Vergrößerung der bestehenden Disparitäten zu erblicken sein. Die Forderung des Art. 99 ließe sich im aufgezeichneten Falle nicht ohne weiteres mit dem Grundsatz des Art. 3 f in Einklang bringen.

Ein Vergleich der einzelstaatlichen Steuerbelastungen möge zeigen, daß der vorliegende Fall nicht nur theoretischer Natur ist. Als Maßzahl kann dabei das Verhältnis der Belastungen zum Bruttosozialprodukt dienen, das über die Auswirkungen auf den Wettbewerb Aufschluß gibt. Notwendigerweise können hierbei nur globale Größen gegenübergestellt werden.²²⁵ Ein Anspruch auf Richtigkeit für einzelne Produktionen kann daher nicht erhoben werden.²²⁶ Dennoch bietet diese Methode wegen der relativen Unübersehbarkeit mikroökonomischer Auswirkungen die sichersten Anhaltspunkte.

225) Über Voraussetzungen, Methode und Bedeutung makroökonomischer Belastungsvergleiche s. Laufenburger, a.a.O., S. 49 ff., Reboud, a.a.O., S. 28 ff. sowie Bräuer in: Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. 7, S. 1087 ff.

226) vgl. z.B. die kritischen Bemerkungen Mesenbergs, der darauf hinweist, daß auf den internationalen Märkten nicht die gesamten Volkswirtschaften miteinander konkurrieren, sondern die einzelnen Unternehmen und die von ihnen angebotenen Waren (AWD 1962, S. 214).

Die Steuerbelastung in den EWG-Staaten 1959

(jeweils in v. H. des Bruttosozialprodukts)

	Direkte Steuern	Indirekte Steuern	Gesamte Steuern
Belgien	8,8	8,9	17,7
Deutschland	12,3	10,5	22,8
Frankreich	10,2	12,9	23,1
Italien	7,7	13,7	21,4
Luxemburg	13,4	7,5	20,9
Niederlande	12,8	9,0	21,8

Quelle: Finanzbericht 1962, S. 78 f.

Es wird erkenntlich, daß im Verhältnis Italiens zu Deutschland, Frankreich und zu den Niederlanden sowie im Verhältnis Belgiens zu Luxemburg eine Annäherung der Belastungen durch Angleichung der indirekten Steuern nicht möglich ist.

Aber auch die Anpassungen zwischen den übrigen Ländern sind mit Schwierigkeiten verbunden. Mag zwischen zwei einzelnen Staaten durch die Veränderung des Anteils der indirekten Steuern die zwischen diesen Staaten bestehende Verzerrung verringert worden sein, im Verhältnis zu dritten Staaten kann durch diese Veränderung eine neue Verfälschung hervorgerufen werden, wenn diesem dritten Staat gegenüber ein größerer oder kleinerer Unterschied besteht als zwischen den beiden erstgenannten Staaten. Reduziert z. B. Frankreich gegenüber Belgien seinen Anteil an indirekten Steuern um 4 v. H. des Bruttosozialprodukts, so verringert es gegenüber Deutschland seinen Anteil um 3,7 v. H. über das zulässige Maß hinaus. Da zwischen Deutschland und Frankreich vor der Veränderung eine Abweichung von nur 2,4 v. H. herrschte, hätte die Anpassung zwischen Frankreich und Belgien im Verhältnis Frankreichs zu Deutschland eine größere Disparität der indirekten Steuern herbeigeführt als vorher zwischen den beiden letztgenannten Staaten bestand.

Verbesserungen gegenüber einzelnen Staaten können demnach mit Verschlechterungen gegenüber anderen verbunden sein. Werden alle

Veränderungen unter Beachtung dieser Korrelation vorgenommen, so bringen sie keine erheblichen Verbesserungen mit sich, da sie notwendigerweise durch das Niveau der niedrigsten Anpassungsrate begrenzt sind. Läßt man die grundsätzlichen Schwierigkeiten bei Italien und Belgien außer Acht, so könnte der Belastungsanteil durch indirekte Steuern bei Frankreich um 0,3 v.H., bei Italien um 0,5 v.H. und bei Belgien nur um 0,1 v.H. verändert werden.

Bei verständiger Würdigung der Sachlage wäre weiter die Einbeziehung aller anderen öffentlichen Abgaben in das Harmonisierungsverfahren zu fordern. Auch unterschiedliche parafiskalische Lasten wie z. B. die Sozialversicherungsbeiträge der Unternehmer können den zwischenstaatlichen Wettbewerb verfälschen,²²⁷ zumal sie in einem bestimmten Verhältnis zur Höhe der Steuer stehen und eine Abänderung der Steuerlast in einigen Fällen eine Veränderung der Soziallasten mit sich bringen könnte. Desweiteren wären den Gesamtbelastungen die staatlichen Ausgaben zugunsten der Wirtschaft gegenüberzustellen, die die Wettbewerbsstellung der Unternehmen im umgekehrten Sinne zu beeinflussen vermögen.²²⁸

Ungeachtet der technischen Schwierigkeiten, die mit einer exakten Erfassung der gesamten Wettbewerbsfaktoren "künstlicher Art" verbunden sind, läßt sich ihre Existenz nicht verleugnen. Die Beschränkung des Art. 99 allein auf die indirekten Steuern genügt daher zur Beseitigung der Belastungsunterschiede nicht. Eine Teilharmonisierung wird den Anforderungen, die sich aus der Zielsetzung des Vertrages ergeben, nicht gerecht. Selbst bei gleicher Belastungshöhe der indi-

227) Schiffbauer, a.a.O., S. 174; Reboud, a.a.O., S. 26 f.; zu der allgemeinen Frage der Vergleichbarkeit von Steuern und parafiskalischen Lasten in ihren Wirkungen vgl. Laufenburger, a.a.O., S. 45 f., insbes. S. 47.

228) Ohlin in "Problèmes d'Harmonisation...", S. 271 f.; Schiffbauer, a.a.O., S. 175.

rekten Steuern in allen Mitgliedstaaten blieben wettbewerbsverfälschende Divergenzen in den Gesamtbelastungen bestehen.²²⁹

bb'. Hingegen verspricht eine Harmonisierung der Systeme indirekter Steuern²³⁰ effektive Verbesserungen. Neben der Ausschaltung von Wettbewerbsstörungen, die bei kumulativen Systemen durch vertikale Konzentration hervorgerufen werden, ließen sich durch entsprechende Verteilung der Steuerlasten auf gleichartige Umsatzphasen und durch Berechnungsvereinfachungen erhebliche Vorteile gegenüber der bestehenden Situation erzielen.

Auch hier sei auf den Richtlinien-Vorschlag der Kommission verwiesen, dessen wesentlicher Inhalt in der Umformung der kumulativen Systeme in Mehrwertsteuersysteme besteht.²³¹

Hinzu kommt, daß sich die Umgestaltung der Steuersysteme wohl kaum durch die Anwendung genereller Wettbewerbsvorschriften durchführen ließe. In Betracht kämen allenfalls die Art. 100 ff., auf die in Art. 99 Abs. 2 bereits Bezug genommen ist.²³² Das Beihilfeverbot und

229) Übereinstimmend Feldmann, der es bedauert, daß bei Vertragsabschluß mehr als die Harmonisierung der indirekten Steuern nicht erreichbar war (a. a. O., S. 45).

230) eigentlich: der aus den Systemen resultierenden Steuerwirkungen; vgl. Barrère im SFA-Bericht, S. 135 f. (s. auch oben S. 65 Fußnote 184)

231) Art. 1 und 3 des Richtlinien-Vorschlags, abgedruckt als BT-Drucksache IV/850.

232) Nach Art. 99 Abs. 2 beschließt ("statue" im franz. Vertragstext!) der Rat einstimmig über den Vorschlag der Kommission unbeschadet ("sans préjudice") der Art. 100 und 101.

Die Frage der begrifflichen Abgrenzung von Harmonisierung und Angleichung ist bisher nicht einheitlich beantwortet worden. Am weitesten geht Zweigert, dem darin zuzustimmen ist, daß zwischen diesen Begriffen keine präzisen Unterschiede zu erkennen sind, ihr Inhalt sich vielmehr nach der jeweils geregelten Materie bestimme (a. a. O., S. 76). Strauß setzt beide Begriffe in Gegensatz zu dem der Vereinheitlichung, differenziert jedoch im Rahmen des Steuerrechts zwischen ihnen.

Zu den verschiedenen, sich teilweise widersprechenden Ansichten hinsichtlich der Abgrenzung vgl. im einzelnen von der Groeben in WuW 1961, S. 384; R. Monaco, a. a. O., S. 151 f.; Regul, "Steuern und Gemeinsamer Markt", S. 31 f.; Institut "Finanzen und

die anderen Wettbewerbsregeln können schon deshalb nicht eingreifen, weil es an den technischen Voraussetzungen fehlt.

Nach allem weist Art. 99 hinsichtlich der Harmonisierung der Steuersysteme gegenüber dem Beihilfeverbot Ausschließlichkeitscharakter auf, während er hinsichtlich der Harmonisierung von Belastungsunterschieden von den allgemeinen Wettbewerbsregeln, also auch vom Beihilfeverbot durchbrochen werden kann.

Im Bereich unterschiedlicher Steuerbelastungen kann Art. 99 nicht als erschöpfendes Korrektiv angesehen werden. Soweit sich die auf steuerlichen Belastungsunterschieden beruhenden Wettbewerbsverfälschungen als Beihilfetatbestände qualifizieren, können sie von den Beihilfebestimmungen erfaßt werden.

c. Anwendbarkeit des Art. 92 auf Tatbestände, die speziell von den Art. 95 bis 98 erfaßt werden.

Hinsichtlich der Ausgleichsmaßnahmen trifft der Vertrag in Art. 95 bis 98 weitere Dispositionen, die den gegenüber Art. 99 abgegrenzten Anwendungsbereich des Beihilfeverbots weiter einengen könnten. Erhebt Art. 99 die steuerlichen Tatbestände zum Gegenstand einer besonderen Aufgabenstellung, so treffen die Art. 95 bis 98 eine Unterscheidung zwischen zulässigen und unzulässigen Ausgleichspraktiken.

Als zulässig sind diejenigen anzusehen, die nach Art. 95 und 96 entweder mit den auszugleichenden Belastungen übereinstimmen oder niedriger sind sowie diejenigen, die den in Art. 97 umschriebenen Durchschnittssätzen entsprechen. Als auszugleichende Belastungen können gemäß Art. 98 nur die indirekten Steuern betrachtet werden.

Steuern", "Europäische Wirtschaftsgemeinschaft und ...", S. 64; Mesenberg in BB 1958, S. 982 und (abweichend) 1961, S. 986; Schiffbauer, a.a.O., S. 185; Rädler, a.a.O., S. 219 f.; De Grand' Ry in: Revue du Marché commun, 1961, S. 247 f.

In keiner der angeführten Vorschriften wird das Kriterium der Wettbewerbsverfälschung ausdrücklich genannt. Die Vertragsstaaten gingen offenbar davon aus, daß bei Erfüllung der Steuerregelung durch die Mitgliedstaaten Wettbewerbsverfälschungen weitgehend reduziert würden. Hierin unterscheidet sie sich von anderen Wettbewerbsvorschriften des Vertrages, die das Verbot gewisser Maßnahmen oder die Sanktionen der Gemeinschaftsorgane an den Nachweis von Wettbewerbsverfälschungen oder -verzerrungen knüpfen.²³³

Das leitet über zu der Frage, ob nicht trotz Zulässigkeit Wettbewerbswirkungen hervorgerufen werden können und ob diese ausdrücklich in Kauf genommen werden.

aa. Es ist oben²³⁴ dargestellt worden, daß auch im Idealfall der Übereinstimmung von Ausgleichsmaßnahmen mit auszugleichender Belastung, soweit es sich, wie der Vertrag vorschreibt, nur um indirekte Steuern handelt, Wettbewerbswirkungen zugunsten der Staaten mit hohen indirekten und niedrigen direkten Steuern auftreten können, insbesondere dann, wenn die niedrigen direkten Steuern außerdem von Befreiungen und Vergünstigungen zum Vorteil eines begrenzten Kreises von Unternehmen oder Produktionszweigen durchbrochen werden.

Solche Maßnahmen werden aber von der Steuerregelung des Vertrages nicht betroffen.

Auch die zulässigen zu niedrigen Ausgleichsmaßnahmen können den Wettbewerb verfälschen.²³⁵

Die Unvollkommenheit der vertraglichen Steuerregelung tritt offen zu Tage. Da sie keinen Anhaltspunkt dafür bietet, daß die genannten Maßnahmen unter allen Umständen ausdrücklich als zulässige Tatbestände anzusehen wären, besteht kein Anlaß, sie dem Zugriff der allgemeinen Wettbewerbsbestimmungen zu entziehen. Die Frage, ob der Ausschließ-

233) vgl. Art. 85, 86, 92, 101 und 102.

234) Siehe S. 48 f.

235) Lauré, a.a.O., S. 214; Vedel, StuW 1959, Sp. 534; Willgerodt, a.a.O., S. 68.

lichkeitscharakter der Steuerregelung durch die Bestimmungen über die Angleichung der Rechtsvorschriften durchbrochen ist, wird von Sprung, Vedel und Fischer-Menshausen bejaht. Sprung hält die Art. 100 ff. in dem Fall für anwendbar, daß trotz Übereinstimmung der nationalen Vorschriften mit Art. 95 bis 98 Verzerrungen bestehen bleiben.²³⁶ Vedel ist der Ansicht, daß das Kapital über die Angleichung der Rechtsvorschriften seines Inhalts dann völlig beraubt sei, wenn man die Vorschriften über das Wirtschafts-, das Sozial- und das Haushaltsrecht ebenfalls herausnähme, die gleich dem Steuerrecht Gegenstand von Sonderbestimmungen wären.²³⁷ Auch Fischer-Menshausen tritt für eine Anwendbarkeit der Art. 100 ff. sowohl auf direkte als auch auf indirekte Steuern ein.²³⁸ Dagegen wenden sich, allerdings ohne nähere Begründung, Mesenberg²³⁹ und W. Strauß²⁴⁰, die Art. 100 und 101 nur für direkte Steuern anwendbar halten, obwohl kein Anlaß dafür besteht, daß Wettbewerbsverfälschungen, die trotz der Art. 95 bis 98 bestehen bleiben, ausdrücklich in Kauf genommen werden sollen. Sie verstoßen vielmehr, genau wie die sonstigen Wettbewerbsverfälschungen, gegen die Zielsetzung des Vertrages, durch binnenmarktähnliche Verhältnisse neutrale Wettbewerbsbedingungen für alle Unternehmen zu schaffen.

Was für die Vorschriften über die Angleichung der Rechtsnormen gilt, läßt sich entsprechend auch auf das Beihilfeverbot erstrecken, soweit es nach seinen sonstigen Voraussetzungen Anwendung finden kann.

Der Ausschließlichkeitscharakter der Steuerregelung könnte auch im Bereich des Art. 97 eine empfindliche Durchlöcherung erfahren. Die nach dieser Vorschrift festzulegenden Durchschnittssätze entsprechen nur dann den Anforderungen der Art. 95 und 96, wenn sie für Erzeugnisse mit annähernd gleichem Wert für einen bestimmten Zeitraum aufge-

236) Finanzarchiv, N. F. Bd. 20, S. 229.

237) StuW 1959, Sp. 533.

238) in: von der Groeben-von Boeckh, a. a. O., Anm. 2 zu Art. 95.

239) BB 1961, S. 985.

240) a. a. O., S. 23.

stellt werden.²⁴¹ Andernfalls ist wegen des zu großen Spielraums eine Kontrolle darüber, ob die Sätze den Prinzipien der Art. 95 und 96 entsprechen, nicht möglich.

Art. 97 fordert jedoch keine Gleichwertigkeit der Erzeugnisse, sondern nur Gleichartigkeit und erlaubt darüber hinaus die Festsetzung für Gruppen von Waren. Solche Sätze können erheblich von denjenigen abweichen, die für einzelne der zusammengefaßten Waren festzulegen wären. Es ist offensichtlich, daß die Mitgliedstaaten durch geschickte Gruppierung von Waren ihren Exportanteil über Gebühr ausweiten und einen Einfuhrschutz errichten können, ohne kontrollierbar gegen Art. 97 zu verstoßen.²⁴² Eine Überwachung durch die Kommission nach Art. 97 Abs. 2 vermag daher in einem solchen Falle wenig auszurichten.²⁴³

Die Tatbestände des Art. 97 könnten somit ebenfalls den allgemeinen Wettbewerbsregeln unterworfen werden, soweit sie passen. Auch wenn die Gruppendurchschnittssätze den Grundsätzen der Art. 95 und 96 entsprechen, so können sie dennoch Begünstigungen für einzelne in der Gruppe enthaltene Waren und für deren Produzenten bewirken.

Art. 97 enthält Zugeständnisse an gewisse praktische Schwierigkeiten. Werden die an sich zulässigen Verwaltungsvereinfachungen zu protektionistischen Zwecken mißbraucht, so besteht kein Anlaß, sie weiter-

241) Ähnliche Kriterien wendet das Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluß vom 27.11.1962 (2 BvL 13/61) an, allerdings im Rahmen der Frage, ob die Ermächtigung zu Festsetzung von Durchschnittssätzen der Ausgleichsteuer nach deutschem Recht den Anforderungen des Art. 80 Abs. 1 S. 1 GG genügt.

242) So auch Vedel, a.a.O., Sp. 531 f.; Kommission, BT-Drucks. IV/850, S. 3 (Begründung zum Richtlinien-Vorschlag).

243) Die Kommission hat zwar versucht, eine gemeinsame Berechnungsmethode einzuführen. Darüber konnte jedoch keine Einigkeit erzielt werden. Sie hat auf technischer Ebene eine günstige Beurteilung erhalten; von einzelnen ist jedoch bereits das Prinzip einer solchen Methode bestritten worden, das die in Art. 95 bis 97 gewährten Möglichkeiten beschränken würde (Begründung zum Richtlinien-Vorschlag, BT-Drucksache, IV/850, S. 5).

hin zu dulden. Trotz Übereinstimmung mit Art. 97 müssen sie dem Beihilfeverbot unterworfen werden.²⁴⁴

Dem steht auch nicht entgegen, daß nach den Verhandlungsprotokollen die Festlegung eines Durchschnittssatzes nur dann zulässig sein soll, wenn damit eine Verwaltungsvereinfachung und keine Beihilfe bezweckt wird.²⁴⁵ Die Unzulässigkeit ergibt sich in diesem Falle nicht aus Art. 97, sondern gerade aus dem Beihilfeverbot.

bb. Das Konkurrenzverhältnis zwischen Beihilfeverbot und Steuerregelung ist hinsichtlich der nach den Art. 95 bis 98 unzulässigen Kompensationsmaßnahmen gesondert zu bestimmen.

Die Eigenart der Fragestellung ergibt sich aus dem Umstand, daß die in den genannten Ausgleichsmaßnahmen enthaltenen Beihilfetatbestände bereits nach den steuerlichen Vorschriften verboten wären, und somit eine zusätzliche Anwendung des Art. 92 überflüssig erscheint.

Die Durchsetzbarkeit des Beihilfeverbotes ist jedoch an wirksamere Mittel geknüpft,²⁴⁶ so daß dem zusätzlichen Eingriff des Art. 92 praktische Bedeutung zukommt. Aber auch hier kann das Beihilfeverbot nur eingreifen, soweit den steuerlichen Vorschriften kein Sondercharakter mit Ausschließlichkeitwirkung zukommt. Zur Beurteilung sind die allgemeinen Auslegungsregeln heranzuziehen.

Nicht alle überhöhten Ausgleichsmaßnahmen für indirekte Steuern und nicht alle Kompensationsmaßnahmen für sonstige öffentliche Abgaben (Art. 98) können unter das Beihilfeverbot fallen, sondern nur diejenigen, die bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen und außerdem den Handel beeinträchtigen.

244) Übereinstimmend OBERNOLTE in AWD 1961, S. 70 f.

245) vgl. den Hinweis bei EVERLING in Wohlfarth-Everling-Glaesner-Sprung, a. a. O., Anm. 3 zu Art. 97.

246) Siehe oben S. 73.

Auch hinsichtlich der unzulässigen Ausgleichsmaßnahmen wird also kein Teilbereich des Art. 92 einer Sonderbehandlung unterworfen, die eine Anwendung der generellen Beihilferegulung nicht zuließe. Beide Verbote überschneiden sich lediglich hinsichtlich einer begrenzten Zahl von Tatbeständen. Diese Tatbestände werden im jeweiligen Regelungsbereich außerdem von einer unterschiedlichen Zwecksetzung erfaßt: dient das Verbot der Art. 95 bis 98 der Gleichstellung von Waren auf den jeweiligen Inlandsmärkten, so bezweckt Art. 92 generell die Ausschaltung künstlicher Wettbewerbsfaktoren, die durch spezifische Verfälschungen Handelsbeeinträchtigungen mit sich bringen.

Beide Verbotskomplexe können demnach nebeneinander Anwendung finden, wenn die Tatbestände die Voraussetzungen beider Regelungen erfüllen.²⁴⁷

3. Umfang und Grenzen der Anwendbarkeit des Beihilfeverbots gegenüber den steuerlichen Vorschriften.

Nach allem ergibt sich, daß Art. 92 grundsätzlich neben den steuerlichen Vorschriften Anwendung finden kann. Der Steuerregelung ausschließlich zugeordnet bleibt die Beseitigung der Steuerschranken, d.h. der völlige Abbau der Ausgleichsmaßnahmen, sowie die Harmonisierung der Steuersysteme, während sämtliche auf Belastungsunterschieden beruhende Steuerbegünstigungen, sowohl im Bereich der direkten und indirekten Steuern als auch im Bereich des Ausgleichssystems, vom Beihilfeverbot erfaßt werden können.

Dabei bleibt es hinsichtlich der Ausgleichsmaßnahmen unbeachtlich, ob sie nach den steuerlichen Vorschriften zulässig oder unzulässig sind.

²⁴⁷⁾ Übereinstimmend Obernolte in AWD 1961, S. 70 f.; a.A. - allerdings ohne Begründung - Everling in Wohlfarth-Everling-Glaesner-Sprung, Vorbem. 4 und Anm. 1 zu Art. 92.

D. ZUSAMMENFASSENDE WÜRDIGUNG

Die Untersuchung hat ergeben, daß das Beihilfeverbot auf bestimmte steuerliche Maßnahmen, die den Wettbewerb beim grenzüberschreitenden Warenverkehr verfälschen, neben den steuerlichen Vorschriften angewandt werden kann. Es hat sich herausgestellt, daß ein bestimmter Kreis der Steuermaßnahmen, die den zwischenstaatlichen Handel tangieren, geeignet ist, den Wettbewerb zu verfälschen. Unter diesen Steuermaßnahmen haben sich einige als Beihilfen im Sinne des Art. 92 erwiesen. Diese Tatbestände sind zum Teil sowohl dem Beihilfeverbot als auch der Steuerregelung des Vertrages unterworfen, zum Teil werden sie nur vom Beihilfeverbot erfaßt, da die steuerlichen Vorschriften keine Regelung vorsehen.

Einer subventionistisch-protektionistischen Wirtschafts- und Handelspolitik, die sich hinter der Vielfalt der bestehenden steuerlichen Ausgleichspraktiken verbirgt, kann daher mit einer zusätzlichen Waffe begegnet werden. Die besonderen Möglichkeiten der vertraglichen Steuerregelung werden durch das Beihilfeverbot ergänzt, das unter Vermeidung langwieriger Fristen einen effektiven Eingriff gegenüber spezifischen Wettbewerbsverfälschungen erlaubt. Seine Anwendung eröffnet daher einen Weg, den im Bereich des Steuerrechts zu beobachtenden Aufstau integrationswidriger Spannungen abzubremesen.

Bei Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 92 oder des Art. 93 Abs. 2 sind Ausgleichsmaßnahmen, die nach den Art. 95 ff. zulässig sind, als Beihilfen verboten, während unzulässige Steuerpraktiken nach Art. 93 Abs. 2 der verschärften prozessualen Durchsetzbarkeit des Beihilfeverbotes unterworfen werden können. Die steuerlichen Maßnahmen beim grenzüberschreitenden Warenverkehr auf dem Gemeinsamen Markt sind daher nicht nur nach Maßgabe der steuerlichen Vorschriften, sondern auch an Hand der Beihilfebestimmungen zu überprüfen. Das gilt sowohl für die bestehenden Praktiken als auch für Neuregelungen.

Große Bedeutung gewinnt die Überprüfung vor allem bei spezifischen Befreiungen und Vergünstigungen im System der direkten Steuern zugunsten bestimmter Unternehmen oder Produktionszweigen in Ländern mit relativ hohen indirekten Steuern. Da die aus dem Ausgleich allein der indirekten Steuern resultierenden Wettbewerbsverfälschungen dieser Sonderbegünstigungen von der Steuerregelung des Vertrages nicht berührt werden, ist hier die Anwendung des Beihilfeverbots besonders vordringlich. Bedeutsam wird die Überprüfung ferner bei spezifischen Abweichungen innerhalb der Umsatz- und Verbrauchssteuersysteme. Steuerbeihilfen zugunsten bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige bewirken Verfälschungen des internationalen Wettbewerbs, wenn sie von der Ausgleichsmechanik nicht erfaßt werden.

Besondere Aufmerksamkeit ist auch den nach Durchschnittssätzen i. S. des Art. 97 festgelegten Ausgleichsmaßnahmen zu widmen, deren Kontrolle nach den Grundsätzen der Art. 95 und 96 mannigfaltige Schwierigkeiten mit sich bringt, und daher den Staaten einen gefährlich weiten Spielraum wirtschafts- und handelspolitischer Manipulationen überläßt.

Es ist weiter festzuhalten, daß Steuerbegünstigungen, die nach den Ausnahmebestimmungen des Beihilfeverbotes zulässig wären, dennoch unterbunden werden können, wenn sie im Sinne des Art. 93 Abs. 2 mißbräuchlich angewandt werden.

Die besonderen Schwierigkeiten, die sich bei der Steuerharmonisierung aus dem Nebeneinander von sechs unterschiedlichen Steuersystemen ergeben, treten beim Beihilfeverbot nur in geringem Maße in Erscheinung, da das Beihilfeverbot bereits bei Verfälschungen des Wettbewerbs zwischen je zwei einzelnen Mitgliedstaaten eingreifen kann.

Das Beihilfeverbot bildet daher im Bereich des Steuerrechts eine zusätzliche Handhabe, die Zielsetzung des Vertrages und insbesondere seine Wettbewerbsvorstellung zu verwirklichen. Indem die Vertragsstaaten in Art. 93 Abs. 2 unter Abweichung von der generellen Regelung des Art. 169 besondere prozessuale Möglichkeiten schufen, dokumen-

tierten sie, welche Bedeutung sie gerade wettbewerbsstörenden und handelsbeeinträchtigenden Beihilfen für bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige zumaßen. Mit dem abgekürzten Verfahren der unmittelbaren Klage vor dem Gerichtshof sind der Kommission die wirksamen Mittel in die Hand gegeben, die Mitgliedstaaten zur Beseitigung spezifischer Wettbewerbsverfälschungen beim grenzüberschreitenden Warenverkehr anzuhalten.

Die auf den zwischenstaatlichen Handel ausgerichteten innerstaatlichen Steuernormen sind der grundsätzlich gewährten Steuerhoheit der Mitgliedstaaten partiell entzogen: soweit ihre Auswirkungen als Beihilfen zu charakterisieren sind, werden sie von der im Vertrag enthaltenen Vorstellung einer Wirtschaftsunion mit binnenmarktähnlichen Verhältnissen beeinflußt. Das wird vor allem dann bedeutsam werden, wenn die "traditionellen Barrieren" vollends fortfallen und bisher latente steuerliche Begünstigungen ans Tageslicht treten.

Die aktuelle Bedeutung des gefundenen Ergebnisses ist darin zu sehen, daß sich im Hinblick auf die schwierige Problematik, die durch die Handhabung der Steuervorschriften des Vertrages aufgeworfen wird, durch eine Anwendung des Beihilfeverbotes verhältnismäßig einfache Wege eröffnen, auf denen eine, wenn auch begrenzte Anzahl von besonders kritischen Steuermaßnahmen mit wirksamen Sanktionen belegt werden kann.

Durch die Ausrichtung des Beihilfeverbotes auf Sonderbegünstigungen bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige wird das eigentliche Problem der Steuendifferenzen, die spezifische Wettbewerbsverzerrung, in den Bannkreis des Vertrages gerückt.

Literatur

1. Bücher

- Albers, W. und Weise, H., Wettbewerbsverschiebungen durch die unterschiedliche Steuerbelastung von Produktionsmitteln in der europäischen Integration, Kieler Studien, Heft 55, Kiel 1960
- Bille, Sten F.W., La Souveraineté Fiscale des Etats et l'Intégration Economique Internationale, IFA-Veröffentlichungen, Heft 12, 1958
- Boehme, Heiner, Freissubventionen, Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten, Neue Folge, Heft 20, Berlin 1959
- den Boer, P., De Belastingshemming in de Euromarklanden, Deventer-Antwerpen 1959
- Borchardt, K. und Fikentscher, W., Wettbewerb, Wettbewerbsbeschränkung, Marktbeherrschung, 24. Heft der Abhandlungen aus dem gesamten Handelsrecht, Bürgerlichen Recht und Konkursrecht, Stuttgart 1957
- Boulouis, Jean, Essai sur la Politique des Subventions administratives, Paris 1951
- Bundesverband der deutschen Industrie, Die Umsatzsteuervorbelastung von Exportgütern, Köln 1956
- Campet, Charles, The influence of sales taxes on productivity, Paris 1958 (OEEC - Projekt Nr. 315)
- Catalano, N., Manuel de Droit des Communautés Européennes, Bd. 9 der Sammlung Eurolibri, Paris o.J.
- Cosciani, Cesare, Problemi Fiscali del Mercato Comune, Mailand 1958
- Faber, W., Kumulativwirkung und Zusatzsteuer, Schriftenreihe des Ifo-Instituts für Wirtschaftsforschung, Heft 33, Berlin-München 1958
- Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut, Die steuerliche Belastung des Eisen- und Stahlexports in den Hauptwettbewerbsländern, Köln 1951
- Freudenberg, E.H., Die Subvention als Kreislaufproblem in Marktwirtschaft und Staatswirtschaft, Tübingen 1934

- Ganser, C. und Wilhelmi, H., Harmonisierung der Steuersysteme in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, 1959
- von der Groeben, H. und von Boeckh, H., Kommentar zum EWG-Vertrag in zwei Bänden, Baden-Baden und Bonn 1958 (Bd. 1) und 1960 (Bd. 2)
- Haller, Heinz, Finanzpolitik, Grundlagen und Hauptprobleme, 2. Aufl., Tübingen und Zürich 1961
- Handbuch für Europäische Wirtschaft, hrsg. von H. von der Groeben und H. von Boeckh, Loseblatt-Sammlung, Baden-Baden und Frankfurt a. M.
- Handbuch der EWG, Euratom und Montan-Union, Loseblatt-Sammlung, Frankfurt a. M.
- Henze, Karl-Otto, Verwaltungsrechtliche Probleme der staatlichen Finanzhilfe zugunsten Dritter, Heidelberg 1958
- Hochbaum, Monika, Das Diskriminierungs- und Subventionsverbot der EGKS und EWG, Baden-Baden und Bonn 1962
- Huber, Ernst-Rudolf, Wirtschaftsverwaltungsrecht, Bd. II, 2. Aufl., Tübingen 1954
- Institut "Finanzen und Steuern", Europäische Wirtschaftsgemeinschaft und Steuerpolitik, Bonn 1957
- desgleichen, Heft Nr. 45: Finanz- und Steuerfragen in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Themen und Stand der Gespräche, Bonn 1962
- Institut International de Finances Publiques, Les Distorsions économiques d'origine fiscale, Congrès de Vienne, Brüssel 1958
- Kaiser, J. H., Zur Anwendung von Art. 85 Abs. 3 des EWG-Vertrages auf Gruppen von Kartellverträgen, FIW-Schriftenreihe Heft 21, 1964
- Lang-Guieu-Vandamme-Rivano-de Jonge, Einfuhrbesteuerung in den sechs Ländern der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Baden-Baden - Paris - Mailand - Leiden 1962
- Langen, E., Marktbeherrschung und ihr Mißbrauch nach Art. 86. des EWG-Vertrages, Baden-Baden, Bonn 1959

- Laufenburger, H., *Finances comparées*, 3. Aufl., Paris 1959
- Lauré, M., *Traité de politique fiscale*, Paris 1957
- Masoin, M. und Morselli, E., *Impôts sur transactions, transmissions et chiffre d'affaires*, *Archives internationales de finances publiques*, Bd. 2, Padua-Paris-Tübingen-Den Haag-Madrid 1959
- Meade-Liesner-Wells, *Case Studies in European Economic Union*, London-New York-Toronto 1962
- Megow, Heinrich, *Steuern und Zölle im Gemeinsamen Markt*, Loseblatt-Sammlung, Baden-Baden 1962
- von Mering, Otto, *Die Steuerüberwälzung*, Jena 1928
- Mesenberg, H., *Die umsatzsteuerliche Behandlung der Ein- und Ausfuhr in den Staaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft*, Bonn 1960
- derselbe, *Zur Frage eines gemeinsamen Umsatzsteuersystems in der EWG*, Nr. 42 der Schriften des Instituts "Finanzen und Steuern" Bonn 1961
- Neumark, Fritz, *Wirtschafts- und Finanzprobleme des Interventionsstaates*, Tübingen 1961
- derselbe, *Problèmes relatifs à l'harmonisation des impôts dans la Communauté Economique Européenne*, Paris 1961
- Petersen, J. P., *Die Berechnung der kumulierten Umsatzsteuerbelastung von Erzeugnissen*, Schriftenreihe des Ifo-Instituts für Wirtschaftsforschung, Heft 32, Berlin und München 1957
- Pigou, A. C., *A Study in Public Finance*, 3. Aufl., London 1952
- Pohmer, D., *Die steuerliche Beeinflussung der Unternehmenskonzentration unter besonderer Berücksichtigung der Verhältnisse in der Bundesrepublik Deutschland und Berlin (West)*, Schriften des Vereins für Socialpolitik, Neue Folge Bd. 20/II, Berlin 1960
- Rädler, Albert J., *Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaften und die Probleme der Steueranpassung in den sechs Staaten der EWG*, Amsterdam 1960
- Reboud, L., *Systèmes fiscaux et Marché commun*, Paris 1961

- Recktenwald, Horst C., Steuerinzidenzlehre, Grundlagen und Probleme, Berlin 1958
- Reuter, Paul, La Communauté Européenne du Charbon et de l'Acier, Paris 1953
- Ricardo, David, On Protection to Agriculture, 4. Aufl., London 1822.
In: The Works and Correspondence of David Ricardo, hrsg. von P. Sraffa und M.H. Dobb, Bd. IV, Cambridge 1951
- Rittner, Fritz, Unternehmen und freier Beruf als Rechtsbegriffe, Heft 261/262 der Reihe "Recht und Staat in Geschichte und Gegenwart", Tübingen 1962
- Sannwald, R. und Stohler, J., Wirtschaftliche Integration, Veröffentlichungen der List Gesellschaft Bd. 8, Basel und Tübingen 1958
- Schlochauer, Hans-Jürgen, Die Ausnahmetarife im Recht der europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl, Frankfurt a.M. 1960
- Schmölders, Günter, Allgemeine Steuerlehre, Berlin 1958
- Schubert, W., Die Kumulativwirkung der deutschen Umsatzsteuer, Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten der Universität Köln, Köln 1951
- Seligman, Edwin R.A., Shifting and Incidence of Taxation, 4. Aufl., New York 1921
- Strauß, Walter, Fragen der Rechtsangleichung im Rahmen der europäischen Gemeinschaften, Frankfurt a.M. 1959
- Strickrodt, Georg, Das Subventionsthema in der Steuerpolitik unter besonderer Berücksichtigung der Stellung der Landwirtschaft, Berlin 1960
- Troost, H., Gemeinsamer Markt und Verbrauchssteuern, Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten, Neue Folge Heft 15, Berlin 1957
- Union der Industrien der Europäischen Gemeinschaft (Unice), Die Steuersysteme in den Mitgliedstaaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Synoptische Darstellung, Herne 1960
- Waline, M., Droit administratif, 8. Aufl., Paris 1959

- Wohlfarth-Everling-Glaesner-Sprung, Die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft, Kommentar zum Vertrag, Berlin und Frankfurt a.M. 1960
- Zachau-Mengers, G., Subventionen als Mittel moderner Wirtschaftspolitik, Jenaer Diss. Dessau 1930
- Zweigert, K. (Hrsg.), Europäische Zusammenarbeit im Rechtswesen, Tübingen 1955

2. Aufsätze und kleinere Schriften

- Albers, W., Steuerprobleme der Montan-Union, in: Die Weltwirtschaft 1953/164
- derselbe, Preisliche Wirkungen der Besteuerung, in: Finanzarchiv, Neue Folge Bd. 16, 1955/56, S. 227
- Alexander-Katz, Ernst, Öffentliche Subventionen und Zuwendungen, in: Finanzarchiv, Neue Folge, Bd. 20, 1959/60, S. 234
- Antal, K.V., Harmonisation of Turnover Taxes in the Common Market, in: Common Market Law Review, Londen-Leiden-South Hackensack N.J., Juni 1963, S. 41 ff.
- Bärmann, J., Die Europäischen Gemeinschaften und die Rechtsgleichung, JZ 1959/553
- Beck, E., Zur Problematik des Systems des Ursprungslandes beim grenzüberschreitenden Verkehr, UStR 1962/25
- Beckendorff, H., Zur Methodik und Praxis des Internationalen Vergleichs der Steuerbelastungen, in: Public Finance, 1956, S. 7
- Bornecque, E., Stichwort "aide sociale" in Dalloz, Répertoire de Droit public et administratif, Bd. I, Paris 1958, S. 64
- Bräuer, K., Stichwort "Steuerbelastungsvergleiche", in: Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 4. Aufl., Bd. 7, Jena 1926, S. 1087
- Brochier, H., Structures nationales et systèmes fixcaux, R.S.L. F. 1952/171
- Bühler, Ottmar, Fragen des internationalen Steuer- und Wirtschaftsrechts, NJW 1956/889

- Bülow, Zur unmittelbaren Wirkung von Stillhalteverpflichtungen im EWG-Vertrag, AWD 1963/162 ff.
- Carstens, Karl, Die Errichtung des gemeinsamen Marktes in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Atomgemeinschaft und Gemeinschaft für Kohle und Stahl, ZaöRV 1957/58, Bd. 18, S. 459
- David, René, Die Zukunft der europäischen Rechtsordnungen: Vereinheitlichung oder Harmonisierung, in: Zweigert, K., (Hrsg.), Europäische Zusammenarbeit im Rechtswesen, Tübingen 1955 S. 1
- Davies, A.G., Britain into Europe: the Prospect of Tax Reform, in: British Tax Review 1962/81
- Etzel, F., Finanzpolitik in der Hochkonjunktur, in: Bulletin der Bundesregierung 1960/467
- derselbe, Das Wesen des Gemeinsamen Marktes und seine finanzpolitischen Probleme, in: Bulletin der Bundesregierung 1958/1345
- Feldmann, Kurt, Finanz- und Steuerpolitik in der europäischen Integration, in Heft 61 der Schriftenreihe des Deutschen Industrie- und Handelstages, 1959, S. 32
- Fischer, Jörg und Welter, Hilarius, Subventionen als Rechtsbegriff, Eine Stellungnahme zu dem Aufsatz von Welter in BB 1962/493 mit Erwiderung, BB 1962/1185
- Flamant, M., La comparaison internationale des charges fiscales et parafiscales, in: R.S.L.F. 1956/360
- Flick, Hans, Harmonisierung der Steuern im Gemeinsamen Markt, FR 1961/459
- Flume, Werner, Warum noch Steuergrenzen im Gemeinsamen Markt? in: Informationsdienst der Wirtschaftsvereinigung Eisen- und Stahlindustrie, Nr. 593, 1961, S. 2
- Gast, Georg, Finanzpolitische Probleme des Gemeinsamen Marktes, Finanzarchiv, N.F. Bd. 20, 1959/60, S. 164
- de Grand' Ry, A., L'harmonisation des législations au sein du marché commun en matières de marchés publics, in: Revue du Marché commun, 1961/247

- von der Groeben, Hans, Nationale Steuersysteme und Gemeinsamer Markt, in: Europäische Steuerzeitung 1962, S. 6
- derselbe, Wettbewerbspolitik in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, WuW 1961/373
- derselbe, Wettbewerb und Gemeinsamer Markt, Europa-Archiv 1961/643
- Haller, Heinz, Probleme der Harmonisierung der Finanz- und Steuerpolitik im Gemeinsamen Markt, in: Wirtschafts- und Finanzpolitik im Gemeinsamen Markt, Schriftenreihe der Forschungsstelle der Friedrich Ebert-Stiftung, Hannover 1963, S. 57 ff.
- Hellwig, F., Steuern und Subventionen in der EWG, Europäische Wirtschaft 1959/371
- Hesse, Rolf, Zur Frage eines Einbaus von Verbrauchssteuern in eine Nettoumsatzsteuer, StuW 1960/601
- derselbe, Grundfragen des Verbrauchssteuerrechts, ZfZ 1959/129
- van Hoorn, J. Jr., Einige Gedanken über die Entwicklung auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts, StuW 1960/201
- Ipsen, H. P., Öffentliche Subventionierung Privater, DVB1 1956, S. 481 ff., 498 ff., und 602 ff.
- Isslinger, F., Umsatzsteuer und Exportvergütungen bei mehrstaatlichen Unternehmen, AWD 1962, S. 70
- Jansen, Johannes C., Harmonisierung der Umsatzsteuern im Gemeinsamen Markt, in: Wirtschafts- und Finanzpolitik im Gemeinsamen Markt, Hannover 1963, S. 79 ff.
- Juretzek, Wolfgang, Die Umsatzsteuer in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, DStZ 1962, S. 109
- Kauffmann, Joseph, Die Steuergesetzgebung des Großherzogtums Luxemburg in der Sicht der Harmonisierungsbestrebungen in der EWG, in: Europäische Steuerzeitung 1962, S. 59
- Kauffmann, Joseph, und Kuntzki, Norbert von, Das Programm der Steuerharmonisierung in der EWG, EStZ 1963/86 ff.
- Keller, Theo, Harmonisierung der Finanzpolitik, in: Außenwirtschaft 1962/100

- Koch, Reinhard, Auswirkungen des Steuerausgleichs im grenzüberschreitenden Warenverkehr, AWD 1962, S. 215
- derselbe, Harmonisierung der Steuerpolitik als europäische Aufgabe, in: Europäische Wirtschaft 1962/151
- Köttgen, A., Subventionen als Mittel der Verwaltung, DVB1 1953/485
- Laufenburger, H., Quelques aspects financiers de la Fédération européenne, R.S.L.F. 1953, S. 84
- Leleux, Paul, Companies, Investment and Taxation in the European Economic Community, in: Legal Problems of the European Economic Community and the European Free Trade Association, London 1961, S. 23
- Mann, F.K., Stichwort "Überwälzung der Steuern", in: Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 4. Aufl., Bd. 8, Jena 1928
- Masoin, M., Die öffentlichen Ausgaben, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., Bd. 2, Tübingen 1956
- Merigot, J.-G., Les aspects fiscaux de la CECA, R.S.L.F., 1955/759
- Mersmann, Wolfgang, Stand der Diskussion um die Umsatzsteuerreform in der Bundesrepublik und in der EWG, DStZ 1963, S. 2
- derselbe, Das deutsche Steuersystem und die EWG, in: Europäische Steuerzeitung 1962, S. 16
- derselbe, Die Harmonisierung der Steuern von Einkommen, Ertrag und Vermögen der EWG, DStZ 1962, S. 114
- derselbe, Die Angleichung und Harmonisierung der Steuersysteme, in: Steuerberater-Jahrbuch 1959/60, S. 35
- Mesenberg, H., Harmonisierung der Umsatzsteuer in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, BB 1963/51
- derselbe, Zur Aufhebung der Steuergrenzen in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, AWD 1962/213
- derselbe, Zur Angleichung und Harmonisierung der Steuern in den EWG-Staaten, BB 1961/985
- derselbe, Zur Frage des Abbaues von Wettbewerbsverfälschungen und -verzerrungen in den EWG-Staaten, BB 1961/141

- derselbe, Zur Harmonisierung der Steuern im Rahmen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, BB 1958/980
- derselbe, Zu den steuerlichen Fragen des Gemeinsamen Marktes, Europa-Archiv 1957/9623
- Meyer-Arndt, Lüder, Verstößt die deutsche Umsatzausgleichsteuer gegen europäisches Recht?, AWD 1963/189 ff.
- Monaco, R., La Méthode de l'Harmonisation normative dans le Marché Commun Européen, in: Jus et Lex, Festgabe für Max Gutzwiler, Basel 1959, S. 149
- Nemtschak, F., Die konjunkturpolitischen Probleme der Europäischen Integration, in: Konjunkturpolitik 1958/279
- Neumark, Fritz, Die budgetären und steuerlichen Aspekte einer wirtschaftlichen Integration, in: Aspects financiers et fiscaux de l'Intégration économique internationale, Travaux de l'Institut international de Finances publiques, Den Haag 1953, S. 21
- Obernolte, W., Bestimmungen über staatliche Beihilfen im EWG-Vertrag, AWD 1961, S. 68
- derselbe, Subventionen im Gemeinsamen Markt, in: Europäische Wirtschaft 1961, S. 64
- derselbe, Das EWG-Beihilfeverbot in der Praxis, in: Europäische Wirtschaft 1961, S. 388
- derselbe, Ausfuhrbeihilfen im Gemeinsamen Markt, AWD 1960/203
- Ohlin, B., Problèmes d'harmonisation et de coordination des politiques économiques et sociales, in: Le Marché commun et ses problèmes, Sonderheft der Revue d'Economie politique, 1958, Nr. 1, S. 264
- derselbe, Besteuerung und Außenhandel, Anhang II zum Sachverständigenbericht des Internationalen Arbeitsamtes: Soziale Aspekte der europäischen wirtschaftlichen Zusammenarbeit, Genf 1956, S. 183
- Pingel-Laubereau, Das GATT und seine wesentlichen Bestimmungen unter Berücksichtigung der Revision, ZfZV 1956, 9 ff. u. 135 ff.

- Recktenwald, H.C., Bedeutung, Grenzen und neuere Entwicklung der Steuerüberwälzungslehre, in: Finanzarchiv, Neue Folge, Bd. 16, 1955/56, S. 274
- derselbe, Stichwort "Steuerwirkungen" in HDSW, Bd. 10, Stuttgart-Tübingen-Göttingen 1959, S. 182
- Regul, Rudolf, Steuerpolitische Erfahrungen bei den Arbeiten internationaler Organisationen, insbesondere der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl, in Heft 61 der Schriftenreihe des Deutschen Industrie- und Handelstages, 1959, S. 56
- derselbe, Wirtschaftsintegration und Steuersysteme, in: Finanzarchiv, N. F. Bd. 16, S. 313
- derselbe, Steuer und Gemeinsamer Markt, Vortrag vom 9.12.1957 auf dem Jahreskongreß der deutschen Sektion der IFA in Köln, Köln 1957
- Rittner, F., Ausgleichssteuern und EWG-Vertrag, DB 1962, 1657 ff.
- Scaillteur, Camille, Das belgische Steuersystem und der EWG-Vertrag, in: Europäische Steuerzeitung 1962, S. 48
- Schendstock, Bernard, Übersichtlichkeitshalber schon sind in der EWG die nationalen Steuerkoordinationsmethoden zu harmonisieren, in: Europäische Steuerzeitung 1962, S. 67
- Scheuner, Ulrich, Die staatliche Intervention im Bereich der Wirtschaft, VVDStRL, Heft 11, 1954, S. 1
- Schiffbauer, S., Harmonisierung von Steuern im Gemeinsamen Markt, in: Felix, G. (Hrsg.), Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, Stuttgart 1958, S. 172
- Schmölders, G., Die Wirkung öffentlicher Ausgaben auf Struktur und Konjunktur der Volkswirtschaft, in: Travaux de l'Institut International de Finances Publiques, Congrès de Rome 1956
- derselbe, Der Steuerstreit in der Montanunion, AöR Bd. 79, 1953/54, S. 91
- derselbe, Der deutsche Zollverein als historisches Vorbild einer wirtschaftlichen Integration in Europa, in: Travaux de l'Institut International de Finances Publiques, Den Haag 1953, S. 137

- derselbe, Steuersysteme und Wettbewerbsordnung, in: Ordo, Bd. 3, 1950, S. 135
- derselbe, Die Umsatzsteuer, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., Bd. 2, Tübingen 1956, S. 566
- Schüle, A., Die staatliche Intervention im Bereich der Wirtschaft, VVDStRL Heft 11, 1954, S. 75
- Shoup, Carl S., Taxation Aspects of International Integration, in: Aspects Financiers et Fiscaux de l'Intégration Economique Internationale, Travaux de l'Institut International de Finances Publiques, Den Haag 1953, S. 89
- Spengler, Albrecht, Gleicher Start im Gemeinsamen Markt, in: Betrieb 1962/593
- derselbe, Das marktbeherrschende Unternehmen im EWG-Vertrag, WuW 1961/509
- derselbe, Wettbewerb und Wettbewerbsverzerrungen in der EWG, in: Betrieb 1960/431
- Sprung, Rudolf, Die Bestimmungen über die Beseitigung von Verzerrungen des Wettbewerbs im Vertrag über die EWG, in: Finanzarchiv, N.F. Bd. 20, 1959/60, S. 201
- Stefani, G., Per una teoria tributaria dell'integrazione economica internazionale, in: Rivista di Politica Economica 1960, S. 37
- Steindorff, Ernst, Sonderlasten und Subventionen im Gemeinsamen Markt (Anmerkungen zum Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 23. 4. 56), in: WuW 1957/633
- Tinbergen, Jan, Les distorsions et leur correction, in: Le Marché commun et ses problèmes, Sonderheft der Revue d'Economie politique, 1958, Nr. 1, S. 256
- Vedel, Georges, Les aspects fiscaux du Marché commun, in: Revue fiscale 1959, S. 1
- derselbe, (Übers.) Die steuerlichen Gesichtspunkte des Gemeinsamen Marktes, StuW 1959/530
- derselbe, (Übers.) Allgemeiner Überblick über das französische Steuersystem, in: Europäische Steuerzeitung 1962/35

- van der Velde, Die Notwendigkeiten, Grenzen und Möglichkeiten internationaler Zusammenarbeit auf steuerlichem Gebiet, FR 1953/314
- Ver Loren van Themaat, Pieter, Ist eine Harmonisierung des Wettbewerbs und des Wettbewerbsrechts im Gemeinsamen Markt möglich? in: Wirtschafts- und Finanzpolitik im Gemeinsamen Markt, Schriftenreihe der Forschungsstelle der Friedrich Ebert-Stiftung, Hannover 1963, S. 91 ff.
- Weides, P., Europäische Steuerrechtsangleichung, JZ 1965, 6 ff.
- Welter, H., Subventionen als Rechtsbegriff, BB 1962, S. 493
- Wilhelmi, Helmut, Inanspruchnahme der Steuererleichterungen nach dem Ausfuhrförderungsgesetz bei Organverhältnissen, FR 1955/132
- Willgerodt, Hans, Umsatzsteuern und Handelsoptimum im Gemeinsamen Markt, in: Ordo Bd. 10, 1958, S. 63
- Wurms, G., Auswirkungen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft auf dem Gebiete der Verbrauchssteuern, in: Recht der Internationalen Wirtschaft 1957/107
- Zeitler, Gottfried, Die Wettbewerbsverfälschung - ein Spezialfall der Wettbewerbsbeschränkung? in: WuW 1963/477 ff.
- Zimmermann, E., Les problèmes fiscaux du Marché commun, in: Recueil des Cours, Bd. 100, 1960, Teil II, S. 592
- Zweig, G., Die soziale Harmonisierung in der EWG, in: Gewerkschaftliche Monatshefte 1957/548
- Zweigert, Konrad, Stichwort "Rechtsvereinheitlichung" in: Strupp-Schlochauer, Wörterbuch des Völkerrechts, Bd. 3, Berlin 1962, S. 74
3. Offizielle Publikationen
- Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 1962
desgleichen, Finanzbericht Nr. 12, Wirtschaftslage, Haushaltsgebarung und Steuersysteme in den Partnerstaaten der EWG im Zeitpunkt der ersten EWG-Zollsenkung, April 1959
desgleichen, Besteuerung des grenzüberschreitenden Warenverkehrs in den Staaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Heft 55

vom 15. 4. 1962 des Informationsdienstes zur Finanzpolitik des Auslandes

desgleichen, Aufzeichnung zu dem Vorschlag der EWG-Kommission für eine Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten betreffend die Umsatzsteuer, BT-Drucksache IV/850 a. E.

Deutscher Bundestag, Denkschrift zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes, Drucksache II/1924, Bonn 1953

desgleichen, Bericht des Bundesministers der Finanzen über Subventionen im Bundeshaushalt, Drucksache III/1229, Bonn 1959

Europäisches Parlament, Die Wettbewerbsregelung in der EWG, in: Jahrbuch des Europäischen Parlaments, Luxemburg 1961, S. 295

desgleichen, Entschließung Nr. 95 über Fragen des freien Warenverkehrs und der Wettbewerbspolitik in der EWG, in: Jahrbuch des Europäischen Parlaments, Luxemburg 1961, S. 472

desgleichen, Bericht im Namen des Binnenmarktausschusses über den Vorschlag der EWG-Kommission an den Rat über eine Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften betreffend die Umsatzsteuer, Sitzungsdokumente 1963 - 1964, Nr. 56 v. 20. 8. 1963; Berichterstatter: A. Deringer

Hohe Behörde der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl, Bericht über die durch die Umsatzsteuer aufgeworfenen Probleme auf dem Gemeinsamen Markt (sog. Tinbergen-Bericht), Luxemburg 1953

Internationales Arbeitsamt, Soziale Aspekte der europäischen wirtschaftlichen Zusammenarbeit, Bericht einer Sachverständigengruppe, Genf 1956

Kommission der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Gesamtbericht über die Tätigkeit der Gemeinschaft Nr. 1 bis 5, Brüssel

desgleichen, Vorschlag einer Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten betreffend die Umsatzsteuer, abgedr. als BT-Drucksache IV/850

desgleichen, Bericht des Steuer- und Finanzausschusses, Brüssel 1962
desgleichen, Gesamtbericht der Untergruppen A, B und C, eingesetzt
zur Prüfung verschiedener Möglichkeiten einer Harmonisierung
der Umsatzsteuer, Brüssel 1962

desgleichen, Die erste Stufe des Gemeinsamen Marktes, Bericht über
die Durchführung des Vertrages (Januar 1958 - Januar 1962),
Brüssel 1962

desgleichen, Memorandum über das Aktionsprogramm der Gemeinschaft
für die zweite Stufe, Brüssel 1962

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundeswirtschaftsministerium,
Gutachten über die Frage der wirtschaftlichen Integration Euro-
pas vom 1. 5. 1953, in: Gutachten, Bd. 3, 1955, S. 41

Lebenslauf

Ich wurde am 29.5.1932 als Sohn des Fleischermeisters Wilhelm Köllges und seiner Ehefrau Emilie geb. Radeck in Rheydt geboren. Nach vierjähriger Volksschulzeit besuchte ich das Gymnasium in Schwelm i. W. und legte dort im Jahre 1953 die Reifeprüfung ab. Im Wintersemester 1953/54 immatrikulierte ich mich an der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln. Ab Sommersemester 1954 studierte ich an der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg im Breisgau, und zwar zwei Semester Philologie und sieben Semester Rechtswissenschaft. Ich legte am 27.6.1960 in Freiburg die Erste und am 29.1.1965 in Stuttgart die Zweite juristische Staatsprüfung ab.

